МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

2-6.1
20.11.23.

Дмитро Володимирович Леус

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГЛАТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ

Спеціальність 071 "Облік і оподаткування"

Науковий керівник
д.е.н., проф. Ірина ЖИГЛЕЙ
_____
(підпис)

Рецензент
д.е.н., проф. Людмила ЧИЖЕВСЬКА
_____
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Житомир

2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ

1.1. Визначення процесу реалізації на підприємстві……. 6

1.2 Оперативний облік процесу реалізації на підприємстві……. 11

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Особливості обліку та документування операцій з реалізації необоротних активів…….. 23

2.2. Аналітичний облік операцій з реалізації готової продукції……... 33

2.3. Облік і звітність процесу реалізації за стандартами України та МСФЗ…….. 42

РОЗДІЛ 3. АКТУАЛЬНИЙ СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Аудит розрахункових операцій, пов’язаних із продажем продукції, виконаними роботами та наданими послугами……... 52

3.2. Впровадження внутрішнього аудит витрат продукції підприємства…….. 65

РОЗДІЛ 4. ВЗАЄМОДІЯ ВИКЛАДАЧА І СТУДЕНТА НА ОСНОВІ ПАРТНЕРСТВА У СУЧАСНІЙ ПРОФЕСІЙНІЙ ОСВІТІ

4.1. Взаємодія викладача та студента під час освітнього процесу…….. 73

4.2. Розробка практичного заняття на тему: «Формування системи управління витратами»…….. 80

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних умовах функціонування на ринку основною метою промислових підприємств є досягнення фінансового успіху, здобуття прибутку, який переважно генерується через процес реалізації готової продукції. Ефективне управління підприємством стає неможливим без належного обліку інформації про особливості реалізації продукції, товарів, робіт та послуг. Відповідно, точний та систематизований облік відвантажених та реалізованих продуктів є ключовим елементом контролю за наявністю матеріальних цінностей, забезпеченням фінансової стійкості підприємства, визначенням суспільної цінності виробленої продукції і прискоренням обігу оборотних коштів.

Окрім того, правильний облік реалізації є необхідним для відображення діяльності підприємства в бухгалтерському обліку. Це стосується як фінансової звітності, так і внутрішнього управлінського обліку. Інформація про реалізацію є ключовою для визначення прибутку, рентабельності проектів та ефективності виробничої діяльності.

Належний облік реалізації має важливе значення для визначення обсягу доходів підприємства, а також визначає прибуткову складову державного бюджету. Отже, вивчення особливостей обліку процесу реалізації готової продукції відповідно до Національних стандартів бухгалтерського обліку стає актуальним завданням, що визначає розвиток бізнесу в сучасному світі. Проблеми методології, теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов’язаних з обліком, аналізом та контролем процесу реалізації знайшли відображення у працях багатьох вітчизняних вчених.

Дослідженню цих проблем присвятили свої роботи вітчизняні вчені, такі як С.Л. Береза, Ф.Ф. Бутинець, О.О. Василик, Бурко К.В., Гудзенко Н.М., Здирко Н.Г., Коваль Л.В., Коваль Н.І., Лепетан І.М., Мулик Т. О., Подолянчук О. А., Правдюк М.В., Правдюк Н. Л., Томчук О. Ф., Федоришина Л. І. та інші.

Вивчення наукових робіт провідних економістів та аналіз практики господарської діяльності вказує на те, що окремі теоретичні позиції, пов'язані з трактуванням концепції "процес реалізації", є предметом дискусій. Крім того, ряд ключових аспектів, таких як класифікація, визнання, оцінка, методика обліку та аудиту, потребують подальшого уточнення та вдосконалення.

Отже, необхідність теоретичного обґрунтування та розробки системи інформаційного забезпечення управління процесом реалізації підприємства визначила вибір даної теми дослідження та підкреслила її актуальність.

Мета і задачі дослідження. Мета даної дипломної роботи полягає в глибокому вивченні теоретичних засад та розробці конкретних практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аудиту процесу реалізації на підприємстві. Для досягнення поставленої мети були визначені та виконані наступні завдання:

1. Розкриття сутності "процесу реалізації" як об’єкту обліку та аудиту.

2. Висвітлення класифікації та порядку оцінки готової продукції з метою обліку.

3. Опис порядку обліку та документування операцій з реалізації необоротних активів та готової продукції підприємства.

4. Розкриття особливостей обліку і звітності процесу реалізації з урахуванням стандартів України та інших країн.

5. Внесення пропозицій щодо оперативного обліку процесу реалізації на підприємстві.

6. Висвітлення порядку аудиту розрахункових операцій із продажу продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

7. Формулювання пропозицій з питань внутрішнього аудиту витрат на забезпечення якості продукції підприємства.

Ці завдання спрямовані на глибше розуміння та удосконалення ключових аспектів обліку та аудиту процесу реалізації, щоб забезпечити ефективне управління та високу якість фінансового звітування підприємства.

Предмет і об’єкт дослідження. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів обліку та

аудиту процесу реалізації підприємства.

Об’єктом дослідження є чинна система обліку і аудиту процесу реалізації.

Методи дослідження. Для вирішення визначених завдань у даній роботі використовано наступні загальнонаукові та спеціальні методи дослідження. Теоретичне узагальнення, групування, класифікація та порівняння були використані під час аналізу теоретичних основ обліку та аудиту процесу реалізації. Індукція, дедукція, спостереження, зіставлення, аналіз та системний підхід застосовувалися для вивчення проблематичних аспектів організації та методики обліку та аудиту.

Формалізація та моделювання використовувалися для створення бухгалтерського обліку процесу реалізації підприємства. Табличний та графічний підходи були використані для ілюстрації отриманих результатів. Інформаційною базою дослідження послужили первинна документація, регістри обліку, фінансова звітність підприємства, нормативно-правові акти та статистичні матеріали, надані Держкомстатом України.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження викладені в IV Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу» 09-10 листопада 2023 р. *(додаток А).*

Апробація результатів дослідження. Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 4 розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи складає 97 сторінок. Магістерська дипломна робота містить 16 таблиць та 11 рисунків.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ

1.1. Визначення процесу реалізації на підприємстві

У бухгалтерському обліку кожне підприємство використовує термін «реалізація доходу» для відображення доходів. Дохід від реалізація продукції – це дохід, який був отриманий підприємством при здійснені процесу реалізації продукції. Відображення доходу відбувається за умови, вибуття товару, товар або послуги повинні бути передані покупцю, за одержанні коштів, або право на одержання коштів чи інших активів та за умови впевненості у купівлі продукції на момент продажу.

На практиці обліку доходів існує багато варіантів визнання, що дає змогу маніпулювати фінансовими результатами, що підтверджує проф. Г.Г. Кірейцев: «Аналіз нововведень у зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку підприємств України засвідчує відсутність розуміння їх авторами таких категорій, як «доходи», «реалізація доходів», а також про недостатнє уявлення основної вади зарубіжного досвіду облікової діяльності та аудиту – невиправдання очікування» [39, с. 104].

Варто зазначити, що план реалізації (збуту) складається на основі прогнозу. Збут повинен збалансовуватися таким чином, щоб виникла поетапна виробнича програма, яка потім слугує введенням для наступного визначення потреб у матеріалах.

На рис. 1.1 подано можливу схему роботи програмного планування виробництва. Маючи дані про необхідні ресурси (обсяг, вид матеріалу, строки поставки), проводять аналіз та вибір постачальників, при цьому уточнюються можливості кожного постачальника за наступними показниками: обсяг та строки поставок, ціна, розміщення (віддаленість), додаткові умови поставок тощо. Завершується аналіз постачальників їх розподілом за ступенем вигідності та надійності.

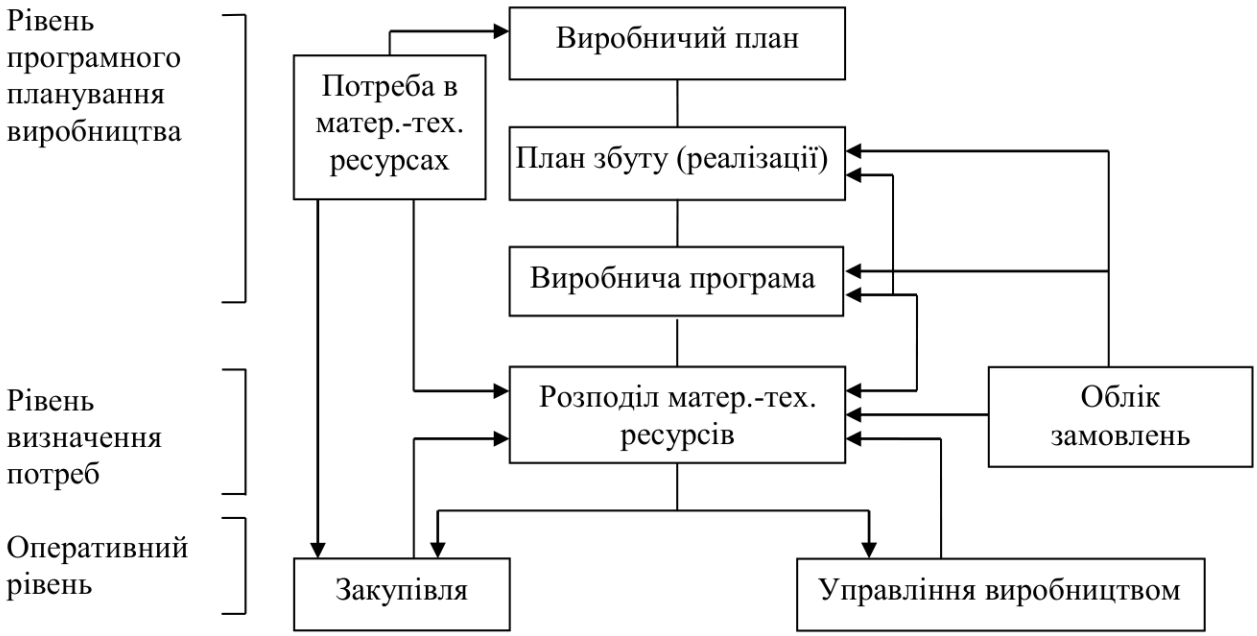


Рис. 1.1. Схема планування потреби в матеріалах

Джерело: узагальнено автором

Окрім потреби в матеріальних ресурсах для виготовлення продукції, визначається також потреба в ресурсах на норму запасу, на ремонт, на запчастини та ін. У кінцевому результаті створюється сумарна потреба в матеріальних ресурсах. При цьому необхідно брати до уваги, що потреба в ресурсах із врахуванням фактору часу та планування поділяється на три види:

– перспективна потреба – на базі стратегічного планування;

– річна потреба;

– оперативна потреба – на квартал, місяць, тиждень або день.

Після визначення сумарної потреби складається план постачання та узгоджується із постачальниками; уточнюється календарний графік доставок та прийому товарів на склади, а також інші моменти.

Враховуючи новітні погляди вчених на матеріально-технічне постачання, його суть та функції, пропонуємо наступне визначення: матеріально-технічне постачання – це багаторівневий процес планування та управління матеріальними ресурсами на основі вивчення програм виробництва та збуту виготовленої продукції. Багаторівневість процесу матеріально-технічного постачання полягає у тому, що він повинен ефективно функціонувати не тільки

на загальнонаціональному рівні, а й на рівні окремих галузей та окремих підприємств. Критерієм такої діяльності виступає оптимальне задоволення потреб виробництва у матеріальних ресурсах (за кількістю, якістю, строками та ін.) за мінімальних затрат на її здійснення.

Збутова мережа може бути визначена як структура, сформована партнерами, що беруть участь у процесі конкурентного обміну, з метою надання продуктів і послуг у розпорядження індивідуальних споживачів чи індустріальних користувачів. Цими партнерами є виробники, посередники і кінцеві покупці. Збутовий канал виконує визначений набір функцій, необхідних для здійснення обміну. Функції збуту:

– вивчення результатів сегментації ринку і планування реклами;

– підписання договорів зі споживачами або посередниками;

– облік і контроль виконання договорів;

– розробка плану відвантаження продуктів клієнтам;

– визначення каналів збуту;

– організація прийому, збереження, упакування, сортування і відвантаження продуктів клієнтам;

– інформаційне, ресурсне і технічне забезпечення збуту продуктів;

– стимулювання збуту;

– установлення зворотного зв'язку з споживачами і регулювання.

Сьогодні, освоївши один з каналів, виробники виявляють велику обережність у відношенні інших каналів навіть у тих випадках, коли умови ринку їх власний продуктний асортимент досить ясно вказують на доцільність застосування змішаних каналів. Крім того, виробники продукції в більшості випадків розраховують на власну збутовою організацією і намагаються використовувати її в максимальному ступені, хоча в деяких випадках набагато ефективніше було б залучити зовнішні збутові органи.

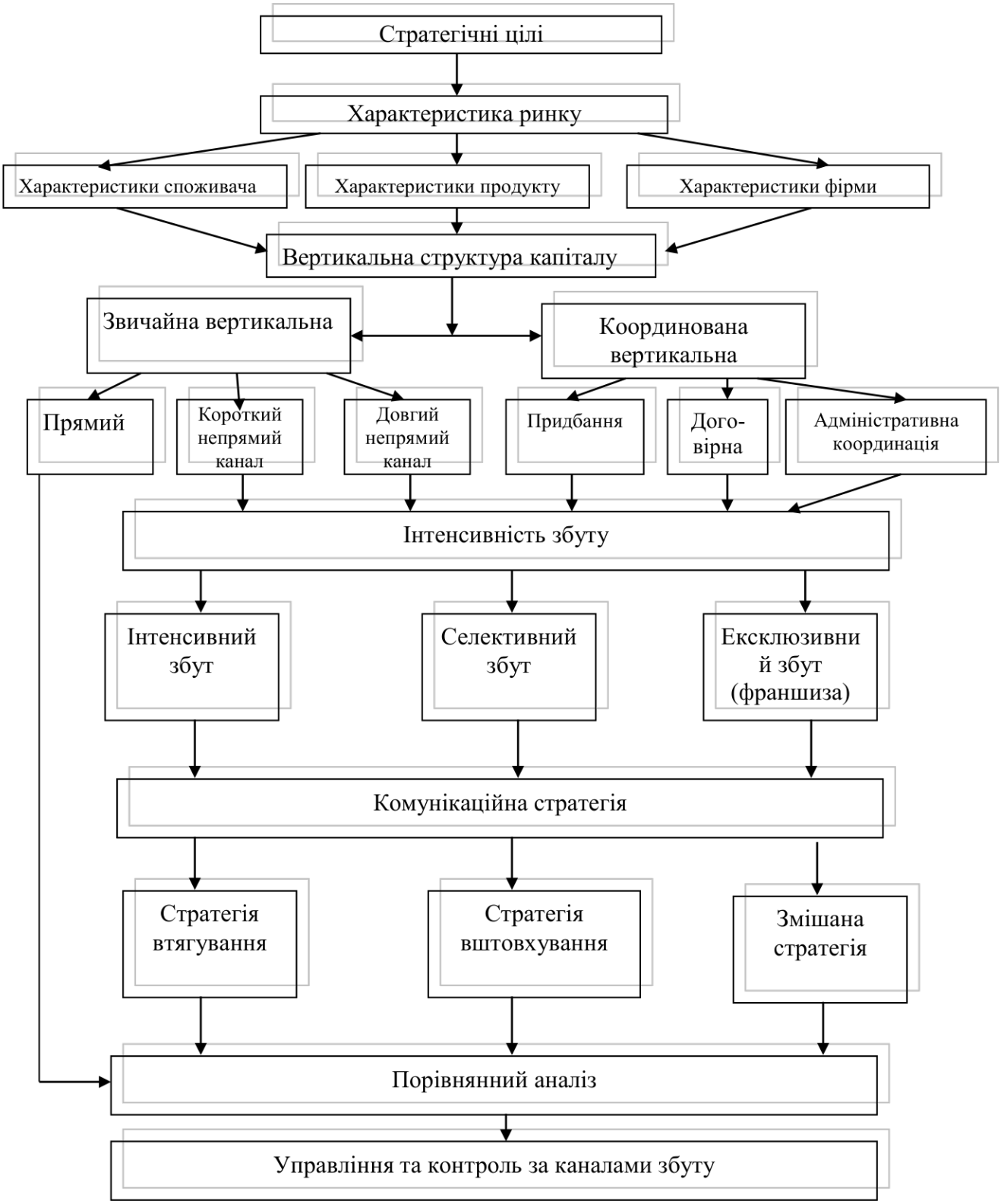


Рис. 1.2. Послідовність рішень по каналах збуту (реалізації)

Джерело: узагальнено автором

У таблиці 1.1 представлені характеристики різних факторів, що враховуються виробниками при виборі й обґрунтуванні тих чи інших каналів збуту.

Таблиця 1.1

Фактори, які визначають вибір каналу збуту

Фактори	Характеристика фактора при різних каналах збуту			
	Прямі канали збуту	Побічні канали збуту		Змішані канали збуту
		Оптові фірми	Збутові агенти	
Характер ринку	Вертикальний	Горизонтальний	Вертикальний	Різний
Об'єм збуту	Невеликий	Великий	Середній	Великий
Контакти виробника з споживачем	Тісні	Слабкі		Середні
Витрати збуту	Високі	Середні	Низькі	Оптимальні
Політика цін	Гнучка	Гнучка	Не досить гнучка	Гнучка
Інформованість про предметі збуту	Повна	Часткова	Середня	Оптимальна
Потреби	Вузькі	Широкі	Вузькі	Найбільш повні
Право власності на вироби в процесі збуту	У виробника	У посередника	У виробника	Змішане
Фінансовий стан	Стійке	Нестійке		Оптимальне
Можливості технічного обслуговування	Високі	Низькі	Середні	Оптимальні
Норма прибутку	Висока	Низька		Середня
Якість	Висока	Низька	Дуже низька	Середня

Джерело: узагальнено автором

Після вибору й обґрунтування каналу розподілу перед підприємством постає не менш важлива і складна задача по раціональній організації руху продуктів від виробника до споживача продукції. Отже, нами дана характеристика процесам постачання та збуту на підприємстві як об'єкту обліку і аудиту.

Отже, розглянувши весь теоретичний матеріал про облік процесу реалізації продукції, можна виявити досить великий об'єм протиріч у національних і міжнародних стандартів фінансового й податкового обліку України. Було з'ясовано сутність поняття «процес реалізації», визначено послідовність рішень по каналах збуту (реалізації) та фактори, які визначають вибір каналу збуту. Як основна інформаційна система, бухгалтерський облік і фінансова звітність призначені відтворити реальний стан збільшення капіталу, джерел формування доходів, напрямів розподілу доходів і прибутку.

1.2. Оперативний облік процесу реалізації на підприємстві

Вироблений економічний продукт (товари, послуги) має у суспільстві цінність тільки через функцію продажу. Для України важливою є проблема підвищення конкурентоспроможності вітчизняного продукту в умовах відкритої ринкової економіки. Інформаційний ресурс - один з методів розв'язання даної проблеми [46, с. 232].

Максимальну ціну продукції визначає рівень маркетингового попиту на неї, а нижня межа – витрати підприємства, що піддаються певному оптимізаційному регулюючому впливу при використанні інформації внутрішньогосподарського оперативного обліку.

Маючи оперативну інформацію про витрати, підприємство готове до реалізації своєї ринкової маркетингової стратегії в оперативному режимі із застосуванням найбільш дієвих ринкових методів реалізації готової продукції через гнучке ціноутворення: ціноутворення на основі індивідуальних витрат на певну продукцію; на основі рівня попиту; на основі цін лідера чи власне цінове лідерство; мінімізація ціни на закритих торгах; застосування диференційованих цін за сегментами ринку тощо. Підприємства, як правило, застосовують певну систему цінотворення. Проте завжди виникає проблема оптимізації ціни в оперативному режимі, яка опирається на оперативну інформацію для визначення рівня беззбитковості. Дослідження технологічних, організаційних та інформаційних аспектів процесу випуску і реалізації готової продукції та формування доходів на виробничих підприємствах дозволило нам виділити логічну послідовність стадій даного процесу: підготовка до реалізації готової продукції; приймання готової продукції на склад, її зберігання та відпуск; доставка готової продукції до покупця; адміністративні операції з реалізації готової продукції.

Важливою складовою інформаційного забезпечення функціонування кожної зі стадій процесу випуску і реалізації готової продукції є нормативно-довідкова інформація. Структура довідників НДІ «Покупці» та «Готова

продукція» подана у табл. 1.2 та 1.3.

Таблиця 1.2

Структура довідника «ПОКУПЦІ»

Пошукові реквізити	назва реквізиту	Примітки
НАЗВА	Загальні відомості Назва Код покупця Вид покупця Фізична адреса Юридична адреса Директор Головний бухгалтер Відповідальна особа, телефони	Посередник, споживач
ДПА	Податкові реквізити Свідоцтво платника ГЩВ Код платника ГЩВ Індивідуальний податковий номер	№, дата
ЦСУ	Статистичні реквізити Свідоцтво про держ. реєстрацію Код підприємства	№, дата
БАНК	Банківські реквізити Назва банку, код МФО Номер рахунку	
АВАНС	Аванси СУМА Дата На період Умови	
ДОГОВІР	Договір Дата укладення Термін дії	Історія
ПЛАТІЖ	Розрахунки Вид основних розрахунків Картка розрахунків	
ПОСТАВКА	Поставка готової продукції Назва готової продукції Код Умови поставки Відстань до покупця Дата поставки за договором Обсяг договірних поставок за термінами Договірні ціни за строками поставок Якість Фактичні поставки: обсяг; строки; ціни.	Картка покупця
ПОСЛУГИ	Послуги постачальникам Транспорт Тара Інші послуги	
ПОДАТКИ	Податковий облік Вид валових доході в □ Витрат	
САЛЬДО	Розрахунки з постачальником	
ПРОПОЗИЦІЇ ПОКУПЦЯ	Щодо обсягів Щодо асортименту Щодо цін Щодо умов поставки й оплати Інші	
ВИСНОВКИ	Службова інформація Висновки щодо співпраці	

Джерело: [46, с. 232]

Маючи достатньо необхідний обсяг інформації, підрозділ реалізації готової продукції може на договірних засадах формалізувати взаємовідносини з покупцями (також важлива інформаційна складова) з конкретних питань: обсяг, терміни поставки, ціни, розрахунки та ін. Договори в оперативному режимі можуть постійно коригуватись за всіма показниками. Тому база договорів з покупцями - це відображення фактичних можливостей підприємства та оперативне планування роботи всіх підрозділів підприємства згідно з потребами покупців та можливостями підприємства із задоволення цих потреб (аналогічно системам типу TQM (Total Quality Management) − суцільне управління якістю.

Необхідною для підприємства слід вважати й інформацію, що не ввійшла безпосередньо до договору (наприклад, протокол намірів).

Таблиця 1.3

Структура довідника «ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ»

Пошукові реквізити	Назви реквізитів	Примітки
НАЗВА	Готова продукція Код	
ДАТА	Дата, час надходження на склад	
КІЛЬКІСТЬ	Одиниця виміру Кількість	Картка товару
ЦІНА	Виробнича собівартість Повна собівартість Ціна реалізації	Історія Історія Історія
ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ, ГЩВ	Акцизний збір, ПДВ Мито Інші податки та збори	
ПАРТІЯ	Номер партії Вміст сухих речовин Норми природних втрат	 % %
КМЗ	Коди місць зберігання	
ПОКУПЦІ	Назва Код Вид Посередник, споживач	Картка товару за покупцем
РОЗРАХУНКИ	Оплачено Відвантажено	У розрізі покупців
РЕКЛАМАЦІЇ	Історія	
ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ	Дата останньої інвентаризації	

Джерело: [46, с. 233]

Даний вид інформації має високий коефіцієнт використання основним підрозділом процесу реалізації в оперативному режимі (табл. 1.4). Оперативна

інформація про потреби покупців є однією із забезпечуючих інформаційних систем прогнозного чи стратегічного планування (управління).

Таблиця 1.4

Структура, джерела та користувачі нормативно-довідкової інформації оперативного управлінського обліку процесу випуску і реалізації готової продукції

Інформація	Джерела інформації	Вид інформації	Користувачі інформації
Довідник нормативно-довщкової інформації' «Готова продукція»	Виробничий цех	Оперативна	Керівник підприємства
		Нормативно-довідкова	Плановий відділ
			Виробничий відділ
Довідник нормативно-довщкової інформації «Контраге нти-покуп ці»	Підрозділ збуту	Оперативна	Керівник підприємства
		Нормативно-довідкова	Плановий відділ
			Виробничий відділ
Довідник нормативно-довщкової інформації «Ціни»	Підрозділ збуту	Оперативна	Керівник підприємства
		Нормативно-довідкова	Плановий відділ
			Виробничий відділ
Довідник потенційних покупців, обсягів, умов та термінів поставки	Підрозділ збуту	Оперативна	Керівник підприємства
			Плановий відділ
Довідник цін конкурентів за термінами поставки	Різні	Оперативна	Керівник підприємства
			Плановий відділ
Довідник пропонованих покупцями цін, обсягів, термінів, умов поставки	Різні	Оперативна	Керівник підприємства
			Плановий відділ
Інша інформація з кон'юнктури ринку	Різні	Оперативна	Згідно з функціями підрозділів
Відстані між населеними пунктами	Різні	Оперативна	Керівник підприємства
			Плановий відділ
			Бухгалтерія
Вартість робіт, послуг	Різні	Оперативна	Керівник підприємства
			Плановий відділ
			Бухгалтерія
Засоби перевезень	Різні	Оперативна	Керівник підприємства
			Плановий відділ
			Бухгалтерія
Вартість митного оформлення	Різні	Оперативна	Менеджери
			Плановий відділ
			Бухгалтерія

Джерело: [46, с. 234]

Інформація внутрішньогосподарського оперативного обліку може використовуватись не лише в оперативному, але і в інших видах управління, у

тому числі стратегічному. Така інформація ініціалізується щодо конкретного покупця і може розміщуватись у довіднику НДІ «Покупці» з можливістю її групування за видами та всіма покупцями із наявної бази даних. Різновидом переддоговірної інформації можна вважати рекламну інформацію.

Інша оперативна інформація є суб'єктивною і може мати надзвичайне значення при певних обставинах. Вона не піддається конкретному групуванню, а є довільною, може бути випадковою, на рівні чуток, разовою, слабкою.

Облік відпуску готової продукції зі складу ґрунтується на базі даних договорів з покупцями, що входить у нормативно-планову довідникову інформацію, та фактичній інформації за складськими і виробничими операціями. На даній стадії розглядається варіант реалізації готової продукції зі складу безпосередньо покупцям.

Таблиця 1.5

Структура, джерела та користувачі інформації оперативного управлінського обліку за операціями відпуску готової продукції покупцям

Інформація	Джерело інформації	Виконавець	Вид інформації	Користувачі інформації
1	2	3	4	5
Нормативно- планова	База даних	Підрозділи по блоках	Оперативна	Відділ збуту
			Нормативно-довідкова	
Довідники нормативно-довідкової інформації	База даних	Підрозділи	Оперативна	Відділ збуту
			Нормативно-довідкова	
Портфель замовлень	Договірна база даних	Відділ реалізації	Оперативна	Відділ збуту
			Нормативно-довідкова	
Графік надходження готової продукції	Договірна база даних	Відділ реалізації	Оперативна	Відділ збуту
			Планова	
Графік поступлення готової продукції на склад	База даних	Виробничий цех	Оперативна	Відділ збуту
Оперативного регулювання	Зміни у базі даних	Керівництво	Оперативна	Відділ збуту
Відбірковий лист	Підтвердження графіка відпуску готової продукції	Відділ збуту	Оперативна	Склад готової продукції

Продовження табл. 2.16

1	2	3	4	5
Доручення покупця	База даних	Покупець	Оперативна	Склад готової продукції
			Бухгалтерська	
Журнал оперативного обліку відпуску готової продукції	База даних	Відділ збуту	Оперативна	Керівник підприємства
				Плановий відділ
				Бухгалтерія
Накладна	База даних	Склад готової продукції	Оперативна	Покупець
			Бухгалтерська	
Картка готової продукції	База даних	Автоматично з бази даних	Оперативна	Керівник
			Бухгалтерська	Плановий відділ
				Бухгалтерія
Сертифікат якості	База даних	Лабораторія	Оперативна	Покупець
			Бухгалтерська	
Податкова накладна	Нормативно-довідкова інформація. База даних	Склад готової продукції. Бухгалтерія	Оперативна	Покупець
			Податкова	
Журнал обліку продажів	База даних	Бухгалтерія	Оперативна	Керівник підприємства
			Податкова	Податкова
				Бухгалтерія
Розрахунки з покупцями	База даних	Бухгалтерія	Оперативна	Склад готової продукції
			Бухгалтерська	

Джерело: [46, с. 235]

Інформаційні ресурси, що генеруються системою внутрішньогосподарського оперативного (управлінського) обліку при відпуску готової продукції покупцям за їх структурою, джерелами та користувачами, подані у табл. 1.5.

Стадія доставки готової продукції до покупця включає операції з навантажувально-розвантажувальних робіт, транспортування, митного оформлення готової продукції тощо, які виконуються у жорстких часових рамках, і, відповідно, обумовлює вирішення завдань оперативного обліку даних операцій. В окремих випадках, згідно з договорами, виникає необхідність надання покупцю додаткових послуг з доставки готової продукції. Оперативний облік операцій з доставки готової продукції сторонніми організаціями полягає у формуванні інформації з виконання ними договірних зобов'язань та здійснення своєчасних розрахунків.

На стадії здійснення адміністративних процедур з реалізації готової продукції, визначаються функції та завдання менеджерів та склад і порядок формування оперативної інформації, необхідної для виконання цих функцій і завдань.

Таблиця 1.6

Структура, джерела та користувачі інформації оперативного управлінського обліку розрахунків за готову продукцію

Інформація	Джерела інформації	Виконавець	Вид інформації	Користувачі інформації
1	2	3	4	5
Нормативно-планова	База даних	Основні підрозділи	Нормативно-довідкова Оперативна	Відділ збуту
Довідники нормативно-довідкової інформації	База даних	Підрозділи	Оперативна Нормативно-довідкова	Відділ збуту
Портфель замовлень	Договірна база даних	Відділ реалізації	Оперативна	Керівник підприємства
			Планова	Плановий відділ Бухгалтерія
Графік відпуску готової продукції	Договірна база даних	Відділ збуту	Оперативна	Керівник підприємства
			Планова	Плановий відділ Бухгалтерія
Графік надходження готової продукції на склад	База даних	Виробничий цех	Оперативна	Фактична
Сальдо розрахунків з покупцями	База даних	Бухгалтерія	Оперативна	Керівник підприємства
			Бухгалтерська	Плановий відділ Бухгалтерія
Оперативного регулювання	Зміни у базі даних	Керівництво	Оперативна	Керівник підприємства Плановий відділ Бухгалтерія
Ціна договірна	База даних	Всі	Бухгалтерська	Керівник підприємства
			Оперативна	Плановий відділ Бухгалтерія
Відбірковий лист	Підтвердження графіка відпуску готової продукції	Відділ збуту	Оперативна	Керівник підприємства Плановий відділ Бухгалтерія
Доручення покупця	База даних	Покупець	Оперативна	Керівник підприємства
	Факт		Бухгалтерська	Плановий відділ Бухгалтерія

Продовження табл. 2.17

1	2	3	4	5
Журнал операцій обліку відпуску готової продукції	База даних	Відділ збуту	Оперативна	Керівник підприємства Плановий відділ Бухгалтерія
Виробнича собівартість	База даних	Виробничий цех	Оперативна	Керівник підприємства
			Бухгалтерська	Плановий відділ Бухгалтерія
Тара	База даних	Тарний склад	Оперативна	Керівник підприємства
			Бухгалтерська	Плановий відділ Бухгалтерія
Транспортні та збутові послуги	База даних	Бухгалтерія	Оперативна	Керівник підприємства
		Транспортна організація	Бухгалтерська	Плановий відділ Бухгалтерія
Податок на додану вартість	База даних	Нормативно - довідкова інформація	Оперативна	Керівник підприємства
			Бухгалтерська	Плановий відділ Бухгалтерія
Мето і митні збори	База даних	Нормашвно-довідкова інформація	Оперативна	Керівник підприємства
			Бухгалтерська	Плановий відділ Бухгалтерія
Рахунок на оплату	Акт з бази даних	Відділ збуту	Оперативна	Керівник підприємства
			Бухгалтерська	Плановий відділ Бухгалтерія
Накладна	Факт	Відділ збуту	Оперативна	Керівник підприємства
	База даних		Бухгалтерська	Плановий відділ Бухгалтерія
Картка готової продукції	База даних	Автоматичн о з бази даних	Оперативна	Керівник підприємства
			Бухгалтерська	Плановий відділ Бухгалтерія
Податкова накладна	Нормативно-довщкова інформація	Склад готової продукції	Оперативна	Керівник підприємства
	База даних		Податкова	Плановий відділ Бухгалтерія
Журнал обліку продажів	База даних	Бухгалтерія	Оперативна	Керівник підприємства
			Податкова	Плановий відділ
Кошти в дорозі	«Клієнт-банк»	Відділ збуту	Оперативна Бухгалтерська	Керівник підприємства
	Факс			Плановий відділ
	Телефон		Бухгалтерська	Бухгалтерія
Оплачено за готову продукцію	«Клієн-банк »	Бухгалтерія	Оперативна	Керівник підприємства
	База даних		Бухгалтерська	Плановий відділ
Виписка банку	Факт	Бухгалтерія	Оперативна	Фінансовий відділ
			Бухгалтерська	Бухгалтерія

Джерело: [46, с. 235]

Основною функцією апарату управління є управління, насамперед, виробничими та фінансовими процесами, пов'язаними з основним видом діяльності підприємства. Процес реалізації готової продукції складається,

окрім з відпуску готової продукції покупцю та її доставки, ще й з оперативного обліку розрахунків за готову продукцію у розрізі складових ціни та оплаченої суми.

Оперативний облік розрахунків з покупцями базується на оперативній інформації: оперативне сальдо розрахунків (картка розрахунків), оплачено у режимі реального часу, відпущено у режимі реального часу (табл. 1.6).

З даної таблиці виникає необхідність в оперативній інформації про витрати не тільки процесу виробництва готової продукції (виробничу собівартість), але й процесу реалізації готової продукції.

Позавиробничі витрати основної діяльності за стадіями даного процесу доцільно групувати за підрозділами підприємства (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Інформація про позавиробничі витрати за підрозділами підприємства на основі даних оперативного обліку операцій з реалізації готової продукції

Функціональні витрати	Об'єкт обліку витрат	Суть витрат	Вид інформації	Вид витрат
Норми та нормативи	Позавиробничі	Операційні	Оперативна	Операційні
Витрати на підготовку до реалізації продукції	Відділ збуту	Інформаційно-договірні	Оперативна	Витрата на збут
			Бухгалтерська	
Витрати на роботу лабораторії	Лабораторія	Визначення якості	Оперативна	Витрата на збут
			Бухгалтерська	
Витрати на роботу складу	Склад готової продукції	Складські	Оперативна	Витрата на збут
			Бухгалтерська	
Витрати по тарі	Тарний склад	Складські	Оперативна	Витрата на збут
			Бухгалтерська	
Витрати на роботу транспорту	Транспортний відділ	Доставка готової продукції	Оперативна	Витрата на збут
			Бухгалтерська	
Витрати на відпуск готової продукції	Відділ збуту	Відпуск готової продукції	Оперативна	Витрата на збут
			Бухгалтерська	
Витрата на керівництво та реалізацію готової продукції	Адміністрація	Управління	Оперативна	Адміністративні
			Бухгалтерська	
Витрата на отримання результатів діяльності	Адміністрація	Управління	Оперативна	Адміністративні
			Бухгалтерська	

Джерело: [46, с. 236]

Маючи інформацію оперативного обліку всіх витрат основної діяльності за елементами, як просте сумування цих витрат за кожним процесом та

стадіями основної діяльності та за функціональними ознаками (виробнича собівартість, витрати на збут, адміністративні витрати), можливе визначення повної собівартості готової продукції та її одиниці. Показник повної собівартості використовується для визначення ціни на готову продукцію.

Згідно з обліковою політикою підприємства, визначається метод відображення в обліку доходу (виручки) процесу реалізації готової продукції – метод нарахування чи касовий метод. У будь-якому випадку фактор часу відіграє рубіжну роль і потребує фіксації та обліку операцій з часовим параметром у режимі реального часу як за кожною операцією, так і за певний період. Очевидно, що мінімальною ціною готової продукції є її величина, що покриває всі витрати операційної діяльності. У результаті цього, ціна готової продукції Ц може бути не менше витрат на одиницю продукції:

Ц>СВ + ЗБ + ЩМ + ПДВ + СК,

де СВ – виробнича собівартість;

ЗБ – витрати на збут;

АДМ – адміністративні витрати;

СК – інші вирахування з доходу.

Рівність – це ціновий поріг прибутковості. Величина чистого прибутку від реалізації одиниці продукції визначається як величина перевищення ціни над витратами без податку на прибуток. Складові є постійно змінюваними величинами у режимі реального часу з можливістю регулюючого впливу.

Як зазначалось вище, прибуток підприємства – це багатофакторна функціональна залежність таких факторів як витрати підприємства (постійні та змінні), обсяг виробництва та реалізації, ціна та час зі складним математичним моделюванням. На складність моделювання впливає також недосконаліть існуючої системи оподаткування, оскільки застосовується подвійне оподаткування і постійна зміна елементів системи оподаткування. Але при застосуванні внутрішньогосподарського оперативного обліку стає можливим у режимі реального часу оперативне управління всіма процесами, операціями та явищами основної операційної діяльності виробничого підприємства, облік витрат, доходів підприємства та фінансових результатів від такої діяльності. Це

дає змогу оперативного оптимізуючого регулюючого впливу на процеси, операції, явища на рівні центрів затрат, центрів відповідальності та центрів формування доходів підприємства, які мають можливість доцільної деталізації.

Таким чином, внутрішньогосподарський оперативний (управлінський) облік дає можливість застосовувати сучасні маркетингові механізми реалізації готової продукції і контролювати процеси з формування витрат та доходів підприємства в ринковому середовищі у режимі реального часу задля досягнення мети діяльності підприємства і виконання своєї місії.

Висновок до розділу 1.

В бухгалтерському обліку використовується термін "реалізація доходу" для відображення прибутку, отриманого підприємством в результаті процесу продажу продукції. Цей дохід відображається тільки при умові виходу товару чи послуги до клієнта та отримання від нього оплати або права на отримання коштів. Важливо відзначити, що план реалізації складається на основі прогнозу, а збут повинен бути збалансованим для поетапної виробничої програми. Збутова мережа, утворена учасниками конкурентного обміну, включає виробників, посередників і кінцевих покупців, і виконує різноманітні функції, необхідні для успішного здійснення обміну продуктами і послугами.

Для України важливою є проблема підвищення конкурентоспроможності вітчизняного продукту в умовах відкритої ринкової економіки. В цьому контексті інформаційний ресурс визначається як один із методів вирішення даної проблеми. Наявність оперативної інформації про витрати дозволяє підприємству ефективно реалізовувати свою ринкову маркетингову стратегію в оперативному режимі. Використання різних методів ціноутворення, таких як гнучке ціноутворення, базоване на витратах, ціноутворення в залежності від рівня попиту, стратегії лідера або власного цінового лідерства, мінімізація ціни на закритих торгах, а також диференційовані ціни за сегментами ринку, стає можливим завдяки інформації внутрішньогосподарського оперативного обліку. Ця інформація може знайти своє використання не лише в оперативному, але й у стратегічному управлінні підприємством.

РОЗДІЛ 2
ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Особливості облік та документування операцій з реалізації необоротних активів

Необоротні активи та групи вибуття визнаються призначеними для продажу у випадку, якщо виконуються такі умови [114, с. 191]:

1) економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від використання за призначенням;

2) вони готові для продажу в їх теперішньому стані;

3) їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;

4) умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

5) здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Незважаючи на те що ці активи не класифікуються як запаси, Планом рахунків та Інструкцією по його застосуванню для ведення їх обліку передбачений субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», який входить до складу рахунку 28 «Товари». Тобто перед тим як реалізувати об'єкт основних засобів (інших необоротних матеріальних активів чи нематеріальних активів), він повинен бути переведений зі складу необоротних активів до оборотних. Але рахунок 28 «Товари» призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей, які придбані з метою перепродажу, та рекомендований для використання підприємствами сфери торгівлі та ресторанного бізнесу.

Підхід у частині переведення об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, які підлягають реалізації із складу необоротних до складу оборотних, є економічно не обґрунтованим, адже придбання засобів праці завжди здійснюється з метою подальшого використання та отримання економічних вигід від їх експлуатації, а не продажу, і на момент прийняття рішення про реалізацію ці активи вже були на підприємстві, вони не є новопридбаними. Необоротні активи, які підприємство очікує продати протягом дванадцяти календарних місяців, за економічною сутністю мають довгостроковий характер. Вони залишаються засобами праці і не можуть стати предметами праці: 1) тільки тому, що їх перекласифікували (змінили статус, перевили); 2) незалежно від того, коли буде списано на витрати їхню вартість: чи в результаті продажу від наступної дати балансу, чи шляхом використання впродовж кількох років.

Активи слід включати до тієї чи іншої класифікаційної групи виходячи з їх економічної сутності, призначення, терміну використання. Це підтверджено і нормами Міжнародних стандартів, в яких зазначено: «...не міняти класифікацію тих активів, які в МСБО 1 «Подання фінансових звітів» визнаються як непоточні, на поточні лише через те, що управлінський персонал вирішив їх продати...». Але незважаючи на це, у МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» і, відповідно, у П(С)БО 27, такі активи виділені в окрему групу з особливими методами оцінки та визнання. Зміни в порядку відображення вищезазначених активів потягли за собою реформування методики визнання доходів і витрат, які виникають під час продажу таких об'єктів. Раніше, до 2008 р., такі операції відносилися до складу інвестиційної діяльності підприємства, а для відображення доходів від реалізації та собівартості реалізації використовувались окремі субрахунки: «Доходи від реалізації необоротних активів», «Собівартість реалізованих необоротних активів». Із 2008 р. підходи до визнання таких доходів і витрат кардинально змінилися - тепер ці операції є операційною діяльністю, доходи від реалізації показуються на субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших

оборотних активів», собівартість реалізації - на субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

На даних субрахунках здійснено об'єднання доходів і витрат, отриманих від реалізації різних за економічною сутністю об'єктів обліку - виробничих запасів, МШП, а також необоротних активів та груп вибуття, до яких відносяться об'єкти основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. Крім того, назва субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» не відповідає сутності інформації, яка на ньому відображається. Виникає питання: якщо підприємство реалізує нематеріальний актив (право на використання торгової марки), чи є логіка у відображенні собівартості його реалізації на субрахунку з назвою «Собівартість реалізованих виробничих запасів»? Як зазначалося вище, під час визнання необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, класифікуються як оборотні активи і показуються у складі товарів. І тут виникає протиріччя в об'єктивності та логічності подання інформації: якщо такі об'єкти визнано у складі товарів, то для відображення доходів і собівартості реалізації повинні використовуватись субрахунки 702 «Дохід від реалізації товарів» та 902 «Собівартість реалізованих товарів». А це вже основна діяльність підприємства (яка прописується установчими документами підприємства).

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» наштовхує на думку, що операції з необоротними активами, які підлягають продажу - це винятково операційна діяльність. Але відомо, що операційна діяльність, а тим більше основна, визначається установчими документами господарюючого суб'єкта і при цьому придбання, перепродаж необоротних активів складно відділити від інвестиційної діяльності. У цьому випадку виникає риторичне запитання: так до якого виду діяльності відносяться операції, пов'язані з продажем необоротних активів? У частині норм стандарту, Плану рахунків та Інструкції по його застосуванню - операційна; у частині установчих документів підприємства - інвестиційна; у

частині логіки, взаємоув'язки рахунків (субрахунків) об'єкта обліку, доходів і собівартості реалізації - основна діяльність.

Таблиця 2.1

Узгодженість облікової інформації в частині операцій із реалізації активів підприємства

Об'єкт обліку	Рахунок (субрахунок) обліку	Доходи, собівартість реалізації (субрахунок)	Фінансовий результат (субрахунок), вид діяльності	Коментар
1	2	3	4	5
Готова продукція	26 «Готова продукція»	701 «Дохід від реалізації готової продукції» 901 «Собівартість реалізованої готової продукції	791 «Результат операційної діяльності» Основна, операційна	інформація узгоджена
Товари	28 «Товари» (у частині субрахунків 281 - 285)	702 «Дохід від реалізації товарів» 902 «Собівартість реалізованих товарів»	791 «Результат операційної діяльності» Основна, операційна	інформація узгоджена
Роботи, послуги	23 «Виробництво»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	791 «Результат операційної діяльності» Основна, операційна	інформація узгоджена
Виробничі запаси, МШП	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	791 «Результат операційної діяльності» Операційна	інформація узгоджена, але потребує уточнення назва субрахунку 943 - «Собівартість реалізованих інших оборотних активів»
Фінансові інвестиції	14 «Довгострокові фінансові інвестиції» 35 «Поточні фінансові інвестиції»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	793 «Результат іншої діяльності» Інвестиційна	інформація узгоджена

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5
Основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи (в частині операцій з їх реалізації)	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	791 «Результат операційної діяльності» Вид діяльності — не узгоджено	інформація не узгоджена У відповідності: до норм П(С)БО 27, Інструкції по застосуванню Плану рахунків - рахунок обліку об'єкта показує основну діяльність; доходи, собівартість реалізації, фінансові результати - операційна діяльність; до норм НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та установчих документів підприємств - це інвестиційна діяльність

Джерело: [114, с. 191]

У табл. 2.1 згруповано інформацію щодо операцій із реалізації активів підприємства на предмет її узгодженості між рахунками обліку та віднесенням до певного виду діяльності.

Аналогічні протиріччя також мають місце в інформації, яка подається у фінансовій звітності підприємства. Після введення в дію П(С)БО 27 інформація про необоротні активи, утримувані з метою продажу, наводиться в Балансі (Звіт про фінансовий стан) окремим розділом в активі, а зобов'язання, що виникають унаслідок здійснення таких операцій, - окремим розділом у пасиві. За цих умов підприємство може на власний розсуд зменшувати розмір власних необоротних активів і штучно оптимізувати структуру активу балансу. Такі дії можуть призводити до непрямого зменшення власного капіталу (через виникнення інших операційних витрат, що призведе до зменшення рівня

нерозподіленого прибутку).

Також залишається незрозумілим підхід до місця таких об'єктів у структурі Балансу. У даній формі звітності вони наводяться окремим розділом, тобто незважаючи на те що вони визнані оборотними активами, але до їх складу не включаються. Крім того, такий підхід порушує принцип побудови Балансу, який базується на збільшенні ліквідності статей. Знову постає запитання: для чого переводити об'єкти основних засобів (інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів) до складу оборотних, якщо у фінансовій звітності показувати їх відокремлено?

У Звіті про фінансові результати до внесення змін інформація про доходи та витрати від реалізації необоротних активів, як і про будь-який інший спосіб вибуття, наводилася у складі інших доходів та витрат, які трактувалися як інвестиційна діяльність суб'єкта господарювання. Однак після внесення змін доходи і витрати від реалізації необоротних активів стали відображатися як інші операційні доходи і витрати, та, відповідно, у Звіті про фінансові результати показуються у складі операційної діяльності.

Для вирішення проблеми щодо віднесення операцій із реалізації необоротних активів до операційної чи інвестиційної діяльності звернемось до норм НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Так, відповідно до наведеного Стандарту, операційна діяльність - це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю, а інвестиційна діяльність - це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентних грошових коштів.

Отже, як показують наведені визначення, дані факти господарського життя більше підпадають під трактування інвестиційної діяльності, ніж операційної, а тому отримані доходи і понесені витрати мають бути показані на рахунках 74 «Інші доходи» та 97 «Інші витрати» за відокремленими субрахунками. Як зазначалося вище, облік необоротних активів, які підлягають продажу, вести на субрахунку 286 є нелогічним, оскільки міститься багато

протиріч у частині відображення такої інформації. Також було вказано, що переведення об'єктів зі складу необоротних до складу оборотних є економічно необґрунтованою операцією, але дана норма чітко прописана в П(С)БО 27. І до внесення офіційних змін у стандарт (у частині переведення) суперечити його нормам не має сенсу, а слід шукати більш раціональні напрями щодо узгодженості облікової інформації про такі об'єкти.

Для вирішення проблеми ув'язки «об'єкт обліку - доходи, собівартість реалізації – вид діяльності» пропонується альтернативний підхід щодо відображення таких операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку, а саме:

1) призначити окремий рахунок (із чітким виділенням субрахунків) для обліку об'єктів (цінностей), які підлягатимуть продажу – 29 «Активи зі складу необоротних, які утримуються для продажу».

Даний рахунок буде призначений для ведення обліку необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу, а саме основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та інших об'єктів, які підпадають під дію П(С)БО 27. За дебетом даного рахунку відображатиметься залишкова вартість об'єктів необоротних активів із приводу яких підприємством було прийнято рішення про продаж (відчуження), за кредитом - їх вибуття (реалізація).

Для рахунку 29 «Активи зі складу необоротних, які утримуються для продажу» з метою деталізації інформації щодо об'єктів, які підлягають продажу, пропонується створити такі субрахунки:

– 291 «Основні засоби, утримувані для продажу» - призначатиметься для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, які переведені до складу активів та утримуються для продажу відповідно до норм П(С)БО 27;

– 292 «Інші необоротні матеріальні активи, утримувані для продажу» - відображатиметься інформація про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, утримуваних для продажу;

– 293 «Нематеріальні активи, утримувані для продажу» -

призначатиметься для відображення інформації про наявність та рух нематеріальних активів, утримуваних для продажу;

– 294 «Інші активи та групи вибуття, утримувані для продажу» - призначатиметься для відображення інформації про інші необоротні активи та групи вибуття, що утримуються для продажу, що не знайшли свого відображення на вищезазначених субрахунках та підпадають під дію П(С) БО 27;

2) відділити субрахунки в частині доходів і витрат, які узагальнюватимуть інформацію саме про такі операції та підтверджуватимуть, що це є інвестиційна діяльність підприємства, а саме:

– 747 «Дохід від реалізації необоротних активів та груп вибуття» - узагальнюватиметься інформація про доходи від реалізації необоротних активів та груп вибуття (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та інших активів, груп вибуття), що утримувалися для продажу відповідно до норм П(С)БО 27;

– 978 «Собівартість реалізованих необоротних активів та груп вибуття» - узагальнюватиметься інформація про собівартість реалізації необоротних активів та груп вибуття (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та інших активів, груп вибуття), що утримувалися для продажу відповідно до норм П(С)БО 27.

Порівнюючи діючу методику обліку операцій із реалізації необоротних активів із запропонованим альтернативним підходом, можна визначити ряд важливих відмінностей та переваг. Запропонований альтернативний підхід спрямований на врахування конкретних умов і характеристик кожної операції, що дозволяє отримати більш точні, адаптовані до контексту результати.

У табл. 2.2 наведено порівняння діючої методики обліку операцій із реалізації необоротних активів та запропонованого альтернативного підходу.

Таблиця 2.2

Порівняння діючої методики обліку операцій із реалізації необоротних активів та запропонованого альтернативного підходу

№ з/п	Зміст господарської	Діюча методика відображення в обліку		Альтернативний підхід (авторське бачення)	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1	Переведено об'єкт основних засобів (верстат) до складу активів, які утримуються для продажу	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	104 «Машини та обладнання»	291 «Основні засоби, утримувані для продажу»	104 «Машини та обладнання»
2	Списано нарахований знос за переведеним об'єктом	131 «Знос основних засобів»	104 «Машини та обладнання»	131 «Знос основних засобів»	104 «Машини та обладнання»
3	Реалізовано покупцеві об'єкт основних засобів	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	747 «Дохід від реалізації необоротних активів та груп вибуття»
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ у складі реалізованого об'єкту основних засобів	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»	747 «Дохід від реалізації необоротних активів та груп вибуття»	641 «Розрахунки за податками»
5	Відображено собівартість реалізованого об'єкту основних засобі	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи утримувані для продажу та групи вибуття»	978 «Собівартість реалізованих необоротних активів та груп вибуття»	291 «Основні засоби, утримувані для продажу»
6	Отримано на поточний рахунок у банку оплату від покупця	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
7	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації об'єкту основних засобів	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	791 «Результат операційної діяльності»	747 «Дохід від реалізації необоротних активів та груп вибуття»	793 «Результат іншої діяльності»
8	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованого об'єкту основних засобів	791 «Результат операційної діяльності»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	793 «Результат іншої діяльності»	978 «Собівартість реалізованих необоротних активів та груп вибуття»

Такий підхід дає можливість хоча б частково узгодити ув'язку «об'єкт обліку - доходи, собівартість реалізації - вид діяльності»:

– об'єктом обліку є необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, які обліковуватимуться на відокремленому рахунку 29 «Активи зі складу необоротних, які утримуються для продажу» у розрізі відповідних субрахунків;

– доходи, собівартість реалізації від продажу таких активів визнаватимуться у складі інших доходів і витрат та відображатимуться на окремих субрахунках – 747 «Дохід від реалізації необоротних активів та груп вибуття», 978 «Собівартість реалізованих необоротних активів та груп вибуття»;

– вид діяльності – у кінці звітного періоду вищезазначені доходи і собівартість реалізації списуватимуться на фінансовий результат у частині субрахунку 793 «Результат іншої діяльності». При цьому у Звіті про фінансові результати таке відображення трактуватиметься як інвестиційна діяльність та узгодиться з інформацією Звіту про рух грошових коштів.

Слід зазначити, що наведений підхід не вирішує всіх економічних протиріч у формуванні облікових даних про необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, але хоча б частково дає можливість гармонізувати інформацію та надати їй логічного подання у фінансовій звітності підприємства. Проблеми в частині трактування, класифікації, переведення (чи непереведення) таких об'єктів до складу оборотних активів вирішити важко, оскільки мають бути внесені відповідні зміни до П(С)БО 27 та інших нормативних документів.

2.2. Аналітичний облік операцій з реалізації готової продукції

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю.

В бухгалтерії на підставі приймально-здавальних документів складається накопичувальна відомість випуску готової продукції, дані якої використовують для контролю за виконанням завдання по обсягу виробництва і для бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку. У картках або книгах складського обліку здійснюються записи про надходження і відпуск готової продукції та щоденно виводяться її залишки. У кінці місяця за даними аналітичного обліку витрат на виробництво визначається фактична собівартість готової продукції.

На підприємстві випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю. Вони виписуються в двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі.

Кількість виробів, що оприбутковуються на склад, їх вага та обсяг повинні вимірюватися, підраховуватися і, при необхідності, зважуватися. Шляхом порівняння цих показників між собою визначають відхилення між плановою і фактичною собівартістю (економію, перевитрату) як по окремих видах продукції, так і по усьому випуску. Ці дані використовуються для контролю за виконанням плану по собівартості продукції.



Рис. 2.1. Рух первинних документів з обліку готової продукції

Джерело: узагальнено автором

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції інструкцією передбачається рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». За дебетом рахунку відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі. На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад в

дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Таблиця 2.3

Характеристика рахунків 26 «Готова продукція» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

Характеристика	Інформація в розрізі рахунків	
Назва та шифр	26 «Готова продукція»	27 «Продукція сільсько-господарського призначення»
Призначення рахунку	Для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством	Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції
По дебету відображається	Надходження готової продукції власного виробництва	Надходження сільськогосподарської продукції
По кредиту відображається	Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції	Вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо
Облікові регістри	Журнал-ордер № 5 А с.-г. та відомість до нього	Журнал-ордер № 5 А с.-г. та відомість до нього
Місце в звітності	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. № 1) - р. 1103. Відповідно до НП(С)БО - у статті «Готова продукція» відображаються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам	

Джерело: узагальнено автором

Облік процесу реалізації відображається на рахунках класу 7 і 9. На дебеті рахунків класу 9 відображують виробничу собівартість реалізованої продукції, а на кредиті рахунків класу 7 − її реалізаційну вартість, суму виручки. При цьому на дебеті цих рахунків (класу 7) відображують податки, що підлягають оплаті, та вирахування з доходів (знижки, надані покупцеві, повернення ним уже оплачених товарів).

Аналітичний облік процесу реалізації ведеться окремо за кожним видом (групою) проданої продукції і забезпечує необхідну інформацію про обсяг та фінансовий результат операцій не лише щодо підприємства в цілому, а й у

розрізі окремих видів (груп) продукції.

Продану продукцію списують на реалізацію за ціною, за якою вона відображена на рахунку 26 «Готова продукція»: збільшенням субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і зменшенням рахунку 26. Дохід від реалізації відображається збільшенням рахунків 30 «Каса», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і збільшенням субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

У кінці звітного періоду рахунки доходів витрат закриваються списанням їх даних на фінансові результати. При цьому на суму списаних доходів дебетують рахунок 70 «Доходи від реалізації» і кредитують рахунок 79 «Фінансові результати», а на суму списаних витрат дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 90 «Собівартість реалізації».

Після цього, порівнюючи одержані доходи та понесені витрати за групами продукції, регіонами продажу чи господарськими підрозділами визначають фінансовий результат. Різниця між сумою одержаних доходів та сумою витрат показує одержаний прибуток, а перевищення витрат над доходами показує понесені збитки. У кінці року виведене сальдо в порядку закриття цього рахунка відносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Згідно з чинним законодавством продукція вважається реалізованою після передачі її покупцеві й оформлення відповідних розрахункових документів.

Положенням «Про форму та зміст розрахункових документів», затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 01.12.2007 № 614, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 05.02.2007 за № 105/5296, визначено форми і зміст розрахункових документів, які повинні видаватися при здійсненні розрахунків суб’єктами підприємницької діяльності для підтвердження факту продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, крім розрахунків з купівлі-продажу іноземної валюти. Підставою для продажу продукції є укладений договір (замовлення,

угода) з покупцями. У договорах відображаються зобов'язання продавця (виконавця) про обсяги і терміни відвантаження продукції (товарів), виконання робіт (послуг) і зобов'язання покупця (замовника) про приймання продукції (товарів).

Особлива увага в договорах приділяється ціні товару, термінам поставки, порядку розрахунків, терміну оплати, оскільки ці умови договору є істотними й необхідні у разі вирішення спору у претензійно-позовному порядку.

Відпуск матеріальних цінностей покупцям здійснюють за товарно-транспортними накладними (форма № 1-ТН) або накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма № М-20), які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців.

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей виписується продавцем тільки на паперових носіях. Підписують її керівник підприємства-відправника, головний бухгалтер, особа, що відпустила цінності, і та, що їх прийняла. Накладна завіряється печаткою підприємства-відправника. У накладній зазначаються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, ціна кожного виду і сорту продукції, що відпускається. Виписують накладну не менше, ніж у двох примірниках. Перший примірник накладної передається одержувачу цінностей, а другий залишається у постачальника.

Якщо продукцію на складі постачальника одержує представник покупця, то він пред’являє довіреність на отримання цінностей із зазначенням у ній: строку її дії, адреси підприємства-покупця, кількості продукції, яку необхідно отримати, паспортні дані, а також ідентичність підпису особи, завіреного підписами керівника, головного бухгалтера і печаткою підприємства-покупця. При постійних зв'язках підприємства з покупцем у останнього виписується довготермінова довіреність, але не більше як на 3 місяці із зазначенням посадових осіб, яким надано право на одержання продукції.

Накладна (форма № М-20) не виписується у випадку, коли цінності відпускаються за товарно-транспортною накладною (форма № 1-ТН).

Товарно-транспортна накладна (форма № 1-ТН) виписується при

відправлені продукції автотранспортом. Вона виписується в чотирьох екземплярах: перший екземпляр залишається у відправника вантажу і є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, другий екземпляр призначений для вантажоодержувача і є підставою для оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, третій і четвертий екземпляри, завірені підписами й печатками (штампами), вантажоодержувач передає перевізникові.

Підприємства, які є платникам податку на додану вартість і зареєстровані інспекції, повинні надати покупцеві податкову накладну із зазначенням у ній дати виписки, порядкового номера, найменування та індивідуального податкового номера продавця і покупця, умови продажу і форми ведення розрахунків.

Якщо покупець не є платником податку, то податкова накладна йому не надається. Починаючи з 14 січня 2014 року в Україні застосовується нова форма товарно-транспортної накладної. За її відсутністю платники податку на прибуток втрачають право на відображення витрат на перевезення вантажів при розрахунку оподатковуваного прибутку, як це передбачено пп.139.1.9 п.139.1 ст.139 Податкового кодексу України.

Надходження коштів у касу за реалізацію продукції оформляють прибутковими касовими ордерами типової форми № КО-1. У випадку, якщо гроші надходять від фізичних осіб, то обов’язково видається квитанція із печаткою з підписом головного бухгалтера і касира. Усі ці перераховані документи після оформлення здаються в бухгалтерію, де виписується рахунок-фактура.

Узагальнена інформація за операціями, пов’язаними з рухом готової продукції і товарів знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналах-ордерах № 3, № 5, № 6, а за умов використання спрощеної форми бухгалтерського обліку − у відомостях 2-М, 3-М (розділ І), 5-М (розділ ІІ).

Облік процесу реалізації потребує значного спрощення, вдосконалення облікових регістрів та, особливо, зменшення та уніфікації первинних документів.

Для виробничих підприємств доцільно застосовувати мікропроцесорну техніку, оскільки в такому разі інформація реєструється та обробляється в режимі реального часу і система управлінського обліку оперативно реагує на можливі відхилення основних показників діяльності. Це дозволяє ефективно управляти динамічною системою пересування місцями збереження й обробки готової продукції, в будь-який час володіти повною інформацією про асортимент вхідних і вихідних товарно-матеріальних потоків.

З використанням комп'ютерної техніки на багатьох виробничих підприємствах прийнято вести облік реалізації готової продукції без застосування узагальнюючих документів, виняток становить формування оборотно-сальдової відомості за рахунком 26 «Готова продукція».

При без комп'ютерних способах обробки облікової інформації найбільш доцільна побудова бухгалтерії за принципом централізації. При організації бухгалтерського обліку в умовах його комп'ютеризації основна тенденція полягає в накопиченні та централізованій обробці облікових даних і децентралізованому введенні первинної інформації та використанні підсумкових облікових показників.

Важливе значення має відпрацювання в державі вимог та критеріїв щодо форм бухгалтерського обліку. Робота має проводитись не тільки з врахуванням комп'ютерних технологій, але і враховувати технологію виробництва, уніфіковуючи аналітичні та синтетичні регістри паперових та комп'ютерних форм обліку по галузях.

Отже, в для відпуску сільськогосподарської продукції зі складу виписують накладну, де вказується: кому та за якою ціною продається продукція. За кожний місяць по складу складається матеріальний звіт в розрізі видів продукції, де вказується залишок на початок місяця, скільки надійшло і звідки, а потім видача продукції по каналах реалізації і залишок на кінець місяця. Обов'язково вказується кількість продукції та її вартість (планова собівартість). Якщо був здійсненний продаж за готівку фізичній особі, то до матеріального звіту додається реєстр з реалізації продукції за готівку, де

вказується дата, прізвище особи, яка придбала продукцію, кількість і отриману виручку, а також номери накладних. Одночасно на підставі цих документів бухгалтер робить розшифровку товарної продукції: виділяється кількість кожного виду продукції, виручка та собівартість реалізованої продукції, а також сума ПДВ.

Основні господарські операції з реалізації продукції на підприємстві наведені в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Господарські операції по реалізації сільськогосподарської продукції в ФГ «Озаринецьке»

Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
Реалізація зернових для внутрішньогосподарських потреб (на корм)	Внутрішньогосподарська накладна	208	27
Видача продукції в рахунок оплати праці	Відомість на видачу зерна, Розпорядження на видачу продукції і матеріалів	661, 70, 90	70, 6415, 27
Реалізація продукції в рахунок паю	Відомість на видачу зерна, Розпорядження на видачу продукції і матеріалів	672, 70, 90	70, 6415, 27
Реалізація продукції на сторону	Товарно-транспортна накладна	361, 70, 90	70, 6415, 27

Джерело: узагальнено автором

З Відомості № 11.4 с.-г. інформацію переносять у Книгу аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за формою № 11.5 с.-г. Інформація про реалізацію продукції (робіт, послуг), що накопичується в Книзі, необхідна для складання фінансової звітності.

Для вдосконалення аналітичного обліку реалізації продукції пропонуємо підприємству в Книзі аналітичного обліку реалізації продукції, яка відкривається на кожну продукцію, що виробляється на підприємстві зробити розшифровку за каналами реалізації. Такий запропонований регістр буде надавати найбільш повну і своєчасну інформацію про реалізацію продукції. За допомогою ведення управлінського обліку підприємства можуть вести

внутрішньогосподарську звітність, яка забезпечить своєчасне отримання інформації, для ефективного управління підприємством. Зміст, форми, строки подання цієї звітності залежать від умов господарювання в конкретному підприємстві.

Для ми пропонуємо складати внутрішньогосподарську (управлінську) звітність, яка буде містити інформацію щодо реалізації продукції і розрахунків з покупцями, використовуючи первинний облік. Ця звітність може складатися з декількох розділів, а саме: виробництво продукції, реалізація продукції і результати від її реалізації.

У розділі по виробництву продукції підприємства окремо наводити інформацію по рослинництву і тваринництву. В залежності від того, яка продукція виробляється в звітному році, ту і наводити у звіті, а всю іншу не писати. За продукцією зазначати площу, поголів'я, виробництво продукції і наводити інформацію з внесення добрив (рослинництво) і витрати кормів (тваринництво).

Наступним розділом може бути ефективність виробництва і реалізації продукції, де наводити виручку від реалізації, прибуток або збиток і рентабельність продукції. Така більш детальна інформація допоможе керівництву підприємства аналізувати діяльність підприємства, виявляти відхилення від нормативу і вчасно реагувати на зниження ефективності діяльності.

На підприємстві аналітичний облік по рахунку 36 ведеться в журналі-ордері №11, а синтетичний в оборотній відомості та головній книзі. Одним із основних облікових документів, на підставі якого заповнюється журнал-ордер № 11 с.-г., є Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за формою № 11.4 с.-г., в ній за напрямками реалізації ведуть аналітичний облік реалізації за кількістю і вартістю окремих видів реалізованої продукції, виконаних робіт і наданих послуг на сторону.

Отже, основною метою діяльності підприємства є забезпечення конкурентоспроможності, де процес реалізації відіграє значну роль, оскільки

істотно впливає на фінансовий результат. Тому чітке і належне ведення обліку процесу реалізації готової продукції та оформлення необхідних документів при реалізації готової продукції покращить взаємовідносини з покупцями.

Впровадження автоматизованої обробки інформації з обліку реалізації продукції дозволить підвищити продуктивність праці облікових працівників, оперативність та достовірність облікових даних, своєчасність відстеження відвантаження продукції та взаєморозрахунків з покупцями.

Не менш важливим аспектом в реформуванні обліку реалізації готової продукції є формування єдиної законодавчо-нормативної бази, адаптованої до міжнародних вимог та норм, удосконалення методології складання звітності та запровадження інформаційних технологій. Гармонізація та стандартизація організації бухгалтерського обліку реалізації готової продукції відкриє на перспективну тверду основу міжнародного співробітництва та спрощення системи обліку в цілому.

2.3. Облік і звітність процесу реалізації за стандартами України та МСФЗ

Впровадження міжнародних стандартів необхідно підтримати законодавчо й створити необхідні організаційні передумови. На сьогодні існує невідповідність і неузгодженість роботи вищих законодавчих органів країни стосовно повноважень і компетенцій з питань розробки та впровадження положень (стандартів) бухгалтерського обліку, відсутність професійного судження бухгалтерів, наявність податкового обліку. Це стримує інноваційний розвиток національної економіки й реалізацію іноземних інвестиційних проектів [5, с. 121].

В результаті вивчення і аналізу існуючих наукових досліджень визначено, що Міжнародні стандарти фінансової звітності мають рекомендаційний характер. Цю особливість треба враховувати при виборі

системи бухгалтерського обліку, до якої необхідно адаптувати національний бухгалтерський облік України. Цьому принципу відповідають Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а не стандарти Generally accepted accounting principles (далі GAAP-US). Відтак МСФЗ не є домінуючими над законодавчими актами, що дозволяє реалізувати головне завдання гармонізації – не суперечити національним стандартам з обліку і фінансової звітності.

Ці принципи гармонізації реалізовані країнами Європейського економічного співтовариства (ЄЕС), які опублікували низку нормативних документів, які називаються Директивами, або законами ЄЕС, зокрема, найбільш важливі серед них Четверта Директива «Про уніфікацію форм звітності і правил їх аудитування» (від 25 липня 1978 р.) і Сьома Директива «Про принципи складання консолідованої звітності» (від 13 червня 1983 р.). Вони є обов'язковими для виконання у всіх країнах, що входять до ЄЕС. Цей підхід до уніфікації обліку відносять до регіонального рівня. Досвід свідчить, що прийняття МСФЗ може відбуватися у формі: повного прийняття МСФЗ, вибіркового прийняття МСФЗ, а також розробки національних стандартів, які базуються на МСФЗ. В Україні застосовується останній підхід.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам. Отже, закон не вимагає повної відповідності національних положень (стандартів) міжнародним стандартам. Відсутність такої вимоги пояснюється тим, що:

− МСФЗ розроблені з урахуванням певного рівня економічного та соціально-культурного розвитку;

− МСФЗ не охоплюють усіх питань, наприклад, продовжується розробка стандартів щодо «галузевих» особливостей обліку (страхування, видобувна промисловість та ін.);

− мова МСФЗ відрізняється від мови нормативного документа, до якої

звикли українські бухгалтери.

Відтак, застосування МСФЗ в Україні можливе лише як доповнення чи рекомендація до національних стандартів бухгалтерського обліку, що потребує додаткових витрат на ведення паралельного обліку або трансформації фінансової звітності. Для запровадження МСФЗ в умовах державного регулювання бухгалтерського обліку мають бути створені відповідні передумови. Це зумовлено тим, що правова система країни може суттєво обмежити можливості узгодження міжнародних стандартів.

Таблиця 2.5

Рахунки обліку витрат і доходів від реалізації продукції за планом рахунків Франції

Comptes de resultat		Рахунки визначення фінансового результату	
Classe 6	Classe 7	Клас 6	Клас 7
Comptes de charges	Comptes de produits	Рахунки обліку витрат	Рахунки обліку доходу
60. Achats (sauf 603) 603. Variations des stocks (approvisionnements et marchandises)	70. Ventes de produits fabriques, prestations de services, marchandises	60. Купівля (за винятком рах. 603) 603. Зміни в запасах	70. Реалізація виготовленої продукції, товарів, надання послуг
61. Services exterieurs	71. Production stocke	61. Зовнішні послуги	71. Запаси продукції
62. Autres services exterieurs	72. Production immobilise	62. Інші зовнішні послуги	72. Створення резерву продукції
63. Impots, taxes et versements assimiles	73. Produits nets partiels sur operations a long terme	63. Податки, мито інші збори	73. Частковий чистий прибуток від довгострокових операцій
64. Charges de personnel	74. Subventions d'exploitations	64. Витрати на оплату праці	74. Дотації на виробництво
65. Autres charges de gestion courante	75. Autres produits gestion courante	65. Інші витрати поточ-ного управління	75. Інша продукція поточного управління
66.Charges financieres	76. Produits financiers	66. Фінансові витрати	76. Доходи від фінансової діяльності
67.Charges exceptionnelles	77. Produits exceptionnels	67. Непередбачені витрати	77. Непередбачені доходи
68. Dotations aux amortissements et aux provisions	78. reprises sur amortissements et provisions	68. Відрахування на амортизацію запасів	78. Відновлення відрахування на амортизацію запасів
69. Participation des salaries - impots sur les benefiques et assimiles	79. Transferts de charges	69. Податок на прибуток інші податкові виплати.	79. Передані витрати

Джерело: [5, с. 121]

Високий рівень гармонізації з обліку досягнуто на рівні ЄС і зокрема у французькій бухгалтерській системі. Наведемо декілька практичних аспектів застосування техніки відображення виручки від реалізації продукції на рахунках бухгалтерського обліку підприємств Франції (табл. 2.5).

Для визначення фінансового результату у Франції використовуються рахунки 6 та 7 класів.

Статті витрат формуються укрупненими елементами за їх напрямами і цільовим призначенням, доходи – за джерелами їх отримання. Зіставлення даних між загальною сумою витрат і загальною сумою виробленої продукції протягом циклу діяльності підприємства дозволяє визначити його результат.

Продукція зареєстрована на рахунках 7 класу – це проведені операції, які забезпечують зростання підприємства, тобто які відображають збільшення його вільних оборотних засобів. Ці операції відображаються за кредитом рахунків 7 класу. Продукція с.-г. виробництва представлена на рахунках класу 70–75. Рахунок 70 призначений для відображення реалізованої підприємством готової продукції, товарів, послуг. Загальна сума рахунків 7 класу визначає обіг коштів, здійснений підприємством протягом фінансового року.

Рахунок 71 відображає частину виробництва підприємства, яке або було вироблено протягом фінансового року, але не реалізовано (збереження виробництва), або було реалізовано протягом фінансового року, але вироблено за попередній фінансовий рік (скорочення товарних запасів).

Рахунок 72 об’єднує частину продукції, виробленої підприємством для особистих потреб. Сума рахунків 70, 71, 72 визначає продукцію підприємства фінансового року.

Рахунок 73 дозволяє підрахувати попередні чисті прибутки, які залежать від довгострокових операцій, тобто термін яких більший від терміну податкового фінансового року, а відповідно розподіляється на декілька фінансових років.

Рахунок 74 групує дотації, надані підприємству місцевими органами влади. Наприклад: дотації для деяких видів діяльності. Цей вид допомоги все

більше обмежується Європейською комісією із суспільної допомоги, узгодженої з національним виробником.

Рахунок 75 групує іншу продукцію поточного управління, яка не входить в попередні рахунки.

Доходи від фінансової діяльності відображаються на рахунках 76. Підприємство здійснює діяльність, не пов'язану з його поточною господарською практикою, але яка залежить від його фінансової політики, тому що підприємство, задіяне в іншому господарському виробництві; має право участі в іншому господарському виробництві; отримує прибуток від валютних операцій.

Інша продукція відображена на рахунку 77. Зосереджені операції, здійснення яких сприяє зростанню підприємства, вони не постійні, не залежать від поточної діяльності і є результатом управління (наприклад: передача нерухомості іншому підприємству).

Результат діяльності підприємства за певний період є залишком обігу оборотних коштів підприємства між виручкою від реалізації продукції і витратами на її виробництво. При реєстрації відбувається заміна рахунків 6 класу на рахунки 7-го з відображенням ПДВ на рахунку 44567.

Рахунки обліку витрат. Треба зазначити, що більшість операцій, які здійснює підприємство – це витратні операції. Рахунки обліку реалізації продукції і рахунки обліку витрат на її виробництво (класи 7 і 6) групують всі господарські операції, які стосуються власного капіталу підприємства: чи то його зменшення (витрати виробництва), чи то його збільшення (реалізація продукції). Розподіл плану рахунків на ці два класи дає можливість визначити результати діяльності підприємства – відповідно, це вагомий елемент бухгалтерського аналізу.

Операції, віднесені на рахунки 6 класу, відображають зменшення вільних оборотних коштів підприємства. Витратні операції відносяться в дебет цих рахунків. Витрати на виробництво відображаються на рахунках класів 60-65:

Рахунок 60 – на ньому обліковують операції з придбання товарів,

предметів і т. д., які будуть використані підприємством протягом виробничого процесу. Наприлад: придбання сировини.

Рахунки 61 і 62 відображають всі надані третіми особами, не пов'язаними з підприємством, послуги, які необхідні для поточної діяльності підприємства. Наприклад: орендна плата, страхові виплати, витрати на зв'язок .

Рахунок 63 відображає витрати, пов'язані з дотриманням цивільного права, тобто податки й інші збори, сплачені підприємством за надані послуги державними структурами.

Рахунок 64 відображає всі витрати, пов'язані з персоналом підприємства: виплата заробітної плати, соціальне забезпечення, інші соціальні виплати. Рахунок 65 відображає всі статті витрат, не зазначені в попередніх класах рахунків. Наприклад, безнадійні борги.

Витрати від фінансової діяльності відображаються на рахунку 66. На ньому передбачається відображення витрат, необхідних для проведення інвестиційної діяльності та пов'язаних зі сплатою відсотків за отриманим кредитом. Сплачені відсотки відображають за дебетом 661 рахунку.

Інші витрати відображаються на рахунках 67. Вони передбачають всі тимчасові операції, які не пов'язані з господарською діяльністю підприємства і не залежать від управлінських рішень (оплата штрафів).

Визначення фінансових результатів на французьких підприємствах відбувається двома способами за даними фінансової бухгалтерії:

а) лінійним, де проходить зіставлення випуску продукції з минулими затратами і відображення новоствореної вартості загальною сумою з подальшою її деталізацією;

б) у вигляді бухгалтерського рахунку за дебетом відображається споживання підприємства, тобто витрати, а за кредитом – випуск продукції.

Методологія визначення результату в Україні має свої особливості, принципи та власну систему рахунків. Для їх порівняння використаємо дані табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Порівняння принципів обліку та складання фінансової звітності відповідно до П(С)БО України і бухгалтерських норм Франції

Les principes comptables	Бухгалтерські принципи	П(С)БО України
Principe du cout	Принцип вартості	Дохідливість
Principe de l'objectivite	Принцип об'єктивності	Доречність
Principe de la realisation du rev-enu	Принцип здійснення доходу	Достовірність
Principe du rapprochement	Принцип зближення	Превалювання сутності над формою
Principe de presentation fidele et complete des etats financiers	Принцип достовірного і повного надання фінансової документації	Обачність
Principe de l'importance des postes et des montants	Принцип важливості статтей і сум	Повне висвітлення
Principe de continuite	Принцип послідовності	Порівнянність
Principe de prudence	Принцип обережності	Послідовності
		Автономності
		Історичної собівартості
		Періодичності

Джерело: [5, с. 123]

У Франції для обліку виробничих витрат передбачено 6 рахунків. Застосовується двоколовий принцип обліку: у фінансовій бухгалтерії – 9 елементів витрат, а в управлінській – 3-7 статей витрат, при цьому відсутня інтеграція елементів і статей витрат. Для цього за допомогою методу «витративипуск» слід враховувати зміни залишків сировини, матеріалів, товарів готової продукції, незавершеного виробництва і відображати їх на рахунку «Прибутки і збитки».

Облік процесу реалізації с.-г. продукції у Франції здійснюється з використанням системи рахунків та бухгалтерських проводок:

Приклад: Exemple n°1 Des ventes des productions agricoles (TVA collectée=5,5%))
Journal de la Ventes (журнал реалізації).

21/02/11	4111	Client n°1 Débit TTC Σ 2110
	702	Vente de lait Crédit HT Σ 2000
	4457	TVA collectée Crédit Σ 110
22/02/11	4112	Client n°2 Débit TTC Σ 3165
	701	Vente de blé Crédit HT Σ 3000
	4457	TVA collectée Crédit Σ 165

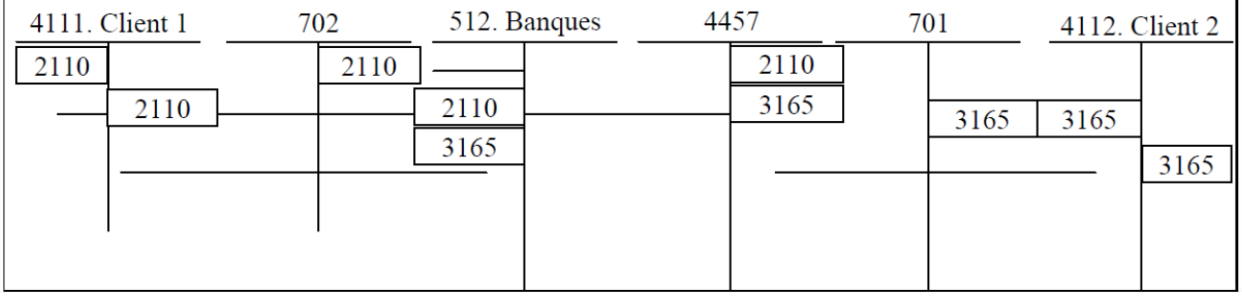
Totaux = 5275

Journal Banque (журнал обліку банківських операцій).

25/02/11	4111	Client n°1 Crédit TTC Σ 2110
27/02/11	4112	Client n°2 Crédit TTC Σ 3165

Totaux = 5275

Schéma n°2 Des ventes des productions agricoles (взаємоузгодженість рахунків)



Значення рахунків:

Рахунок	*Назва рахунку*
4111	*Покупець № 1*
4112	*Покупець № 2*
4457	*Податкове зобоб'язання*
512	*Банк*
701	*Реалізація пшениці*
702	*Реалізація молока*

Рис. 2.2. Порядок бухгалтерського обліку процесу реалізації в Франції

Джерело: [5, с. 123]

Більш широкого застосування зазнав лінійний метод визначення фінансових результатів, він може бути представлений у двох варіантах: або у вигляді таблиці (витрати за рахунками ліворуч, а виручка праворуч) або у вигляді послідовності рахунків витрат і доходів від реалізації за кожним видом діяльності окремо. Економічна взаємозалежність між фінансовою і управлінською бухгалтеріями на французьких підприємствах здійснюється за допомогою спеціальних рахунків, які призначені для відображення залишків ресурсів на початок і на кінець періоду, витрати і виручка від реалізації за визначений період.

Як наслідок, бухгалтерія, яка ґрунтується на використанні методу

«витрати-випуск», використовує чотирикратний принцип відображення господарських операцій на рахунках:

– класи 1-5 = ± результат, який випливає із зменшення наявного капіталу фірми;

– класи 6-8 = ± результат, який визначається зіставленням витрат і випуску;

– клас 9, рахунок 90 = ± результат, який визначається у процесі відображення із фінансової в управлінську бухгалтерію;

– клас 9, рахунки 92-98 = ± результат, який визначається за відповідними центрами відповідальності.

Технічні терміни регулюючих кореспонденцій передбачають нараховані і відкладені витрати. Нараховані витрати – витрати, ще не оплачені або не зареєстровані, які мали місце. Відкладені витрати – витрати, виплачені наперед, але ще не понесені фактично.

Висновок до розділу 2.

Досліджено умови визнання необоротних активів та груп вибуття як предметів, призначених для продажу. Такі об'єкти визнаються для продажу за наступними умовами: очікується отримання економічних вигод від їх реалізації, вони готові до продажу в поточному стані, передбачається завершення продажу протягом року, умови продажу відповідають звичайним умовам для подібних активів, існує висока ймовірність реалізації, включаючи підготовку плану або укладення контракту.

Важливо відзначити, що навіть при відсутності класифікації таких активів як запаси, існує субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» у Плані рахунків та Інструкції по його застосуванню. Цей субрахунок входить до складу рахунку 28 «Товари». Важливо зауважити, що цей підхід дозволяє частково гармонізувати інформацію про необоротні активи, призначені для продажу, та надає логічне подання у фінансовій звітності підприємства, хоча не вирішує всі економічні протиріччя щодо їх

формування.

Проте виникає необхідність у подальших вдосконаленнях в області трактування, класифікації та переведення (чи непереведення) необоротних активів до складу оборотних. Це може включати внесення відповідних змін до нормативних документів, таких як НП(С)БО 27, для вирішення існуючих економічних викликів у цій області.

В процесі виробництва та реалізації продукції важливо враховувати ефективну систему контролю, яка включає оформлення відповідних документів та ведення бухгалтерського обліку. Випуск продукції з виробництва та її передача на склад регламентуються накладними, відомостями, приймально-здавальними документами та актами приймання. Ці документи містять деталізовану інформацію про продукцію, включаючи дату, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість та ціну за одиницю.

Крім того, важливо здійснювати управлінський контроль за розрахунками з покупцями. Це включає правильне формування доходів від реалізації, контроль надходження оплати за продукцію, достовірне відображення в обліку розрахунків та оцінку виконання умов договірних відносин. Внутрішній контроль може бути передбаченим, непередбаченим, суцільним, вибірковим, документальним та фактичним.

Усі види контролю спрямовані на забезпечення точності та достовірності обліку розрахунків з покупцями, а також на виявлення та вирішення можливих проблем у процесі реалізації продукції.

РОЗДІЛ 3
АКТУАЛЬНИЙ СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Аудит розрахункових операцій, пов'язаних із продажем продукції, виконаними роботами та наданими послугами

Управлінський контроль за розрахунками з покупцями дозволяє ефективно та мобільно віднайти недоліки в процесі реалізації продукції та в процесі розрахунків. І тому для більш детального отримання інформації про стан відносин між покупцем і підприємством виділимо основні завдання контролю розрахунків [6, с. 4]:

– правильність формування доходів від реалізації;

– контроль надходження оплати за продукції, товари, роботи та послуги;

– достовірність відображення в обліку розрахунків з покупцями;

– контроль виконання умов договірних відносин;

– оцінка достовірності розрахунків з покупцями.

На основі виділених завдань внутрішньогосподарського контролю розрахунків з покупцями виокремимо об’єкти контролю, які підлягають перевірці дотримання та виконання встановлених цілей, планів та рішень (рис. 3.1).

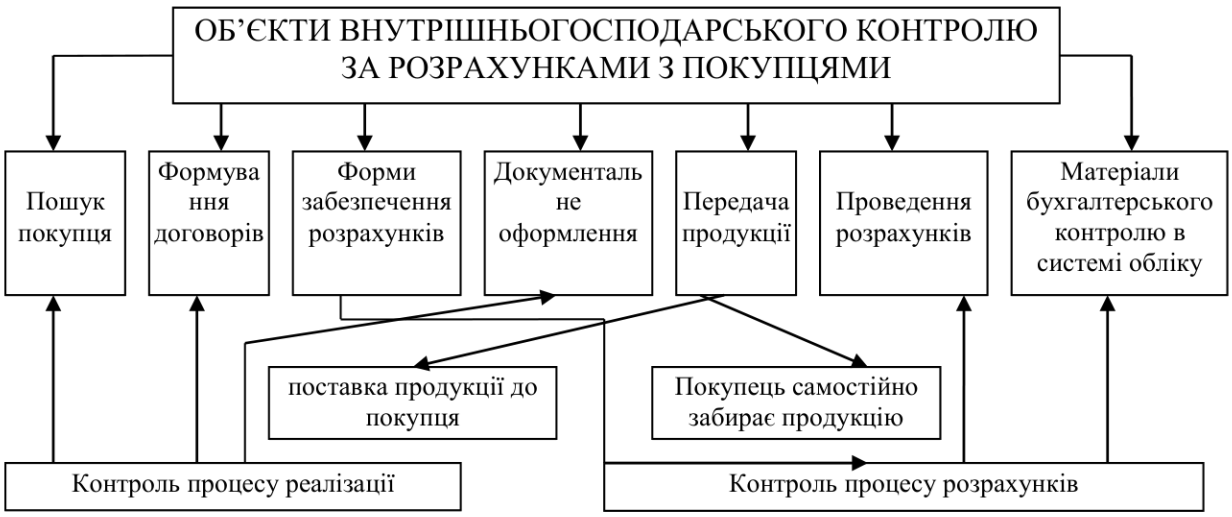


Рис. 3.1. Об’єкти внутрішньогосподарського (управлінського) контролю за

розрахунками з покупцями при формуванні результатів від реалізації продукції

Джерело: [6, с. 4]

В цілому об’єкти внутрішньогосподарського контролю розрахунків з покупцями при формуванні результатів від реалізації продукції можна поділити відповідно двох процесів: ті, які виникли в процесі реалізації (від моменту пошуку покупця і до передачі продукції власнику) та ті, які виникли в процесі розрахунків (від проведення розрахунків і до перевірки матеріалів бухгалтерського контролю в системі обліку).

Методика внутрішньогосподарського (управлінського) контролю об’єктів у відносинах з покупцями підприємства полягає в наступному:

1. Контроль системи пошуку покупців здійснюється з метою контролювання дотримання процесу пошуку. Це може відбуватись з використанням тендерного підходу на основі пошуку на торговельному майданчику, пошуково-рекламних систем за допомогою мережі Інтернет, а також через маркетингові підприємстві, які виступають як посередники між підприємством і покупцем. Основним критерієм відбору покупця є співвідношення витрат на його пошук до ціни на продукцію, з метою отримання максимальних доходів.

2. При формуванні договорів купівлі-продажу здійснюється контроль за законністю, правильністю оформлення, ефективністю і доцільністю їх укладання з іншими суб'єктами господарювання та за відображенням об’єкту договору, як в натуральному та вартісному вираженні. Контроль договорів здійснюється з метою контролювання умов та строків постачання продукції, якості, кількості та ціни товару, гарантійних зобов’язань, порядку розрахунків в зв’язку зі зміною власника.

3. Наступним об’єктом контролю є форми забезпечення розрахунків, які гарантують повноту і своєчасність розрахунків, є: порука, неустойка, притримання, банківська гарантія, аванс, застава. Кожен інструмент, який використовується для забезпечення повноти і своєчасності розрахунків з покупцями підприємства має вагомий вплив на формування розрахункових

відносин. Виділимо два основних – аванс та неустойка, які одночасно, і контролюють розрахунки, і надають впевненості в своєчасній оплаті за відвантажену продукцію та отриманні коштів в повному обсязі навіть при порушенні термінів розрахунків.

4. Документальне оформлення розрахунків з покупцями є підтвердженням існування об'єкта купівлі-продажу та права власності підприємства на його використання.

Контроль за первинними документами необхідний для відображення правдивої інформації про здійснення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку та підтвердження достовірних даних при розрахункових відносин. В первинних документах контролюється повнота та правильність заповнення обов'язкових реквізитів відповідно до з п. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та несанкціоноване та непомітне виправлення записів у документах і регістрах бухгалтерського обліку. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

5. Одним із об'єктів контролю є передача продукції, при якій відбувається зміна власника, яка здійснюється у двох напрямках: коли покупець отримує безпосередньо продукцію у підприємства-виробника; підприємство-виробник доставляє продукцію до покупця. Передача продукції включає в себе додаткові витрати, пов'язані з доставкою, вони можуть враховуватись в ціну продукції, або будуть окремо як товарно-транспортні витрати (при умові що доставка буде здійснюватися підприємством-виробником). Коли продукцію покупець забирає самостійно, то сума вартості продукції зазвичай знижується, але це обов'язково повинно бути зазначено в договорі купівлі-продажу.

6. При проведенні розрахунків контроль буде здійснюватися за правильністю оплати за відвантажену продукцію, а також за повнотою її списання. Під час перевірки розрахунків із покупцями встановлюють, чи

укладені договори купівлі-продажу продукції та чи правильно вираховуються суми, які належать підприємству за прийняту покупцями продукцію. Перевіряють повноту, точність і своєчасність розрахунків з покупцями за прийнятий ними об’єкт діяльності.

7. Одним із головних об’єктів внутрішньогосподарського контролю розрахунків з покупцями є матеріали бухгалтерського контролю в системі обліку. Такий об’єкт контролю включає в себе: 1) заходи щодо забезпечення безпомилкового відображення господарських операцій відповідно до їх економічної сутності; 2) продуктивність системи документообігу; 3) операційні процедури: опис операцій; встановлення відповідальності осіб, які їх здійснюють; розподіл обов'язків між виконавцями в процесі проведення господарських операцій; запис та контроль за здійсненням господарських операцій; внутрішні перевірки до моменту виконання операцій системою автоматизованого контролю.

Відбувається внутрішньогосподарський контроль з вивчення первісної облікової звітної документації про стан розрахунків з покупцями з метою своєчасності, достовірності та повноти сплати податків, зборів, обов’язкових платежів до бюджету та правильного ведення як бухгалтерського, так і податкового обліку (розрахунок сум податкових платежів, формування фінансової та податкової звітності).

Виходячи із загального формування внутрішньогосподарського контролю в системі розрахунків з покупцями та, відповідно, до роботи служби внутрішнього контролю на підприємстві можна застосувати наступні його види:

– передбачений контроль, який здійснюється відповідно до Положення про внутрішньогосподарський контроль на підприємстві, в якому розробляється і затверджується графік проведення контролю та дозволяє встановити розбіжності між даними обліку відносин з покупцями;

– непередбачений контроль, який виникає внаслідок виникнення певних обставин на підприємстві (скарг, заяв та ін.) та проводиться з метою

підтвердження даних наведених у відомостях по розрахунках з покупцями;

– суцільний контроль, при якому проводиться оцінка всіх розрахунків з покупцями в цілому, що, звісно, дає широку інформацію, але він є досить трудомістким;

– вибірковий (цільовий) контроль, при якому оцінюється один покупець чи група покупців за певним критерієм і полягає в одержанні інформації про стан справ з покупцями;

– документальний, здійснюється з метою забезпечення підтвердження достовірності господарської операції по розрахунках з покупцями в первинних документах, регістрах та звітності, в яких вона знайшла відображення в бухгалтерському обліку;

– фактичний контроль дає можливість співставити показники, що характеризують стан розрахунків з покупцями на певний момент та полягає в установленні дійсного реального стану розрахунків з покупцями.

Для проведення внутрішньогосподарського контролю використовуються конкретні спеціалізовані методичні прийоми, за допомогою яких контроль втручається в господарську діяльність підприємства, детально розкриває їх ділянки, стадії і процеси. Врахувавши виділені загальні методичні прийоми контролю в працях науковців, нами виділено прийоми для розкриття об’єктів внутрішньогосподарського контролю розрахунків з покупцями (рис. 3.2).

Таким чином, за результатами контролю формується системне бачення власником підприємства проблемних областей, що дозволяє оцінити поточний стан і тенденції розвитку комерційної, виробничої та фінансової складових діяльності підприємства, визначити слабкі місця в управлінні розрахунками з покупцями, виділити проблеми, з’ясувати причини і джерела їх виникнення, встановити пріоритети в роботі з проблемами у відносинах між покупцями і підприємством, оцінити можливі варіанти розв’язання цих проблем з прогнозом можливих результатів, виробити попередні рекомендації з розробки стратегії розвитку розрахунків з покупцями підприємства на середньострокову або довгострокову перспективу.



Рис. 3.2. Прийоми внутрішньогосподарського контролю за розрахунками з покупцями

Джерело: [6, с. 5]

Отримані результати кожного з прийомів внутрішньогосподарського контролю між собою зіставляються і узагальнюються та свідчать про реалізацію цілей – встановлення достовірності, відповідності, точності та законності при розрахунках з покупцями.

Найважливішими напрямами внутрішньогосподарського контролю є: 1) оцінювання рівня дебіторської заборгованості підприємства; 2) контроль за повнотою перерахованих коштів за реалізовану продукцію; 3) інвентаризація яка виступає оцінкою достовірності розрахунків з покупцями.

Для оцінювання рівня дебіторської заборгованості потрібно мати показники нормативної і фактичної дебіторської заборгованості. Механізм контролю рівня дебіторської заборгованості на основі порівняння фактичної і нормативної дебіторської заборгованості наведено на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Механізм контролю рівня дебіторської заборгованості

Джерело: [6, с. 6]

Система оцінювання рівня дебіторської заборгованості графічно зображено на рис. 3.4.

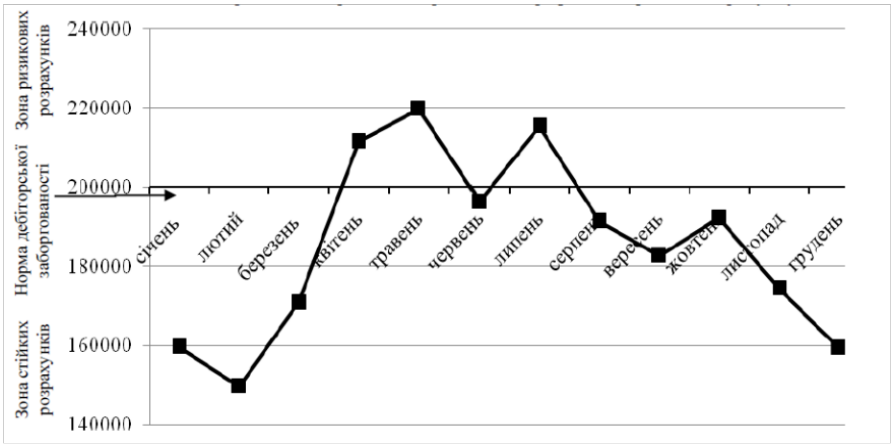


Рис. 3.4. Система контролю дебіторської заборгованості в режимі онлайн з урахування встановленої норми

Джерело: [6, с. 7]

Головним завданням даного механізму є визначення різниці між величиною фактичної і нормативної дебіторської заборгованості та прийняття ефективних управлінських рішень щодо запровадження заходів для оптимізації рівня заборгованості підприємства у відносинах з покупцями. За результатом порівняння зазначених заборгованостей може виникати три ситуації:

– нормативна дебіторська заборгованість більша фактичної – свідчить про ефективне ведення розрахунків з покупцями та використання системи внутрішньогосподарського контролю при реалізації продукції підприємства;

– фактична дебіторська заборгованість перевищує нормативну – свідчить про наявність порушень договірних відносин і низьку ефективність

побудованої системи внутрішньогосподарського контролю. Це може призвести до відволікання грошових коштів з обороту підприємства і втрати їх взагалі;

– відповідність нормативної і фактичної дебіторської заборгованості – свідчить що відносини розвиваються відповідно до передбаченого сценарію розвитку і наявних положень договорів. Проте, сама наявність дебіторської заборгованості свідчить про те, що у підприємства є можливі резерви поліпшення стану розрахунків.

Контроль за повнотою перерахованих коштів за реалізовану продукцію здійснюється з метою отримання своєчасно та в повному обсязі грошових коштів. Для цього порівнюються показники нарахованої і оплаченої заборгованості протягом звітного періоду. Контроль за повнотою перерахованих коштів дає можливість мінімізувати дебіторську заборгованість і забезпечити своєчасне надходження грошей на рахунки підприємства та можливість їх використання в подальшій діяльності.

Наступним важливим напрямом внутрішньогосподарського контролю є інвентаризація розрахунків з покупцями. Метою інвентаризації є перевірка наявності залишків сум, що відносяться до розрахунків з покупцями, встановлення їх реальності і термінів виникнення, виявлення випадків безнадійних боргів і платежів, пропусків строків позовної давності і винних в цьому осіб, а також своєчасного вжиття заходів щодо зниження дебіторської заборгованості. В процесі інвентаризації можливо виявити характер і причини дебіторської заборгованості, а також фіктивні і спірні господарські операції підприємства.

Інвентаризація розрахунків повинна проводиться з метою підтвердження реальності сум дебіторської заборгованості. Вона має дати відповіді на такі питання: яка величина сум неузгодженої дебіторської заборгованості, сум безнадійних боргів та сум, за якими минув термін позивної давності. Для отримання інформації про реальний стан сумнівної дебіторської заборгованості слід проводити звірку сум дебіторської заборгованості з підприємствами-боржниками.

Згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань інвентаризація дебіторської заборгованостей полягає у звірці документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках, та оформляється актом інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами та актом інвентаризації дебіторської або кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання.

Вивчення питань проведення інвентаризації дозволило нам обґрунтувати вісім етапів для її проведення (рис. 3.5). Спираючись на розглянуті етапи на рис. 3.5, перейдемо до їх обґрунтування:

1. Для проведення інвентаризації розрахунків з покупцями складається план на підприємстві. План проведення інвентаризації розрахунків з покупцями повинен складатися до початку звітного року фахівцями, які ведуть облік відносин з покупцями.

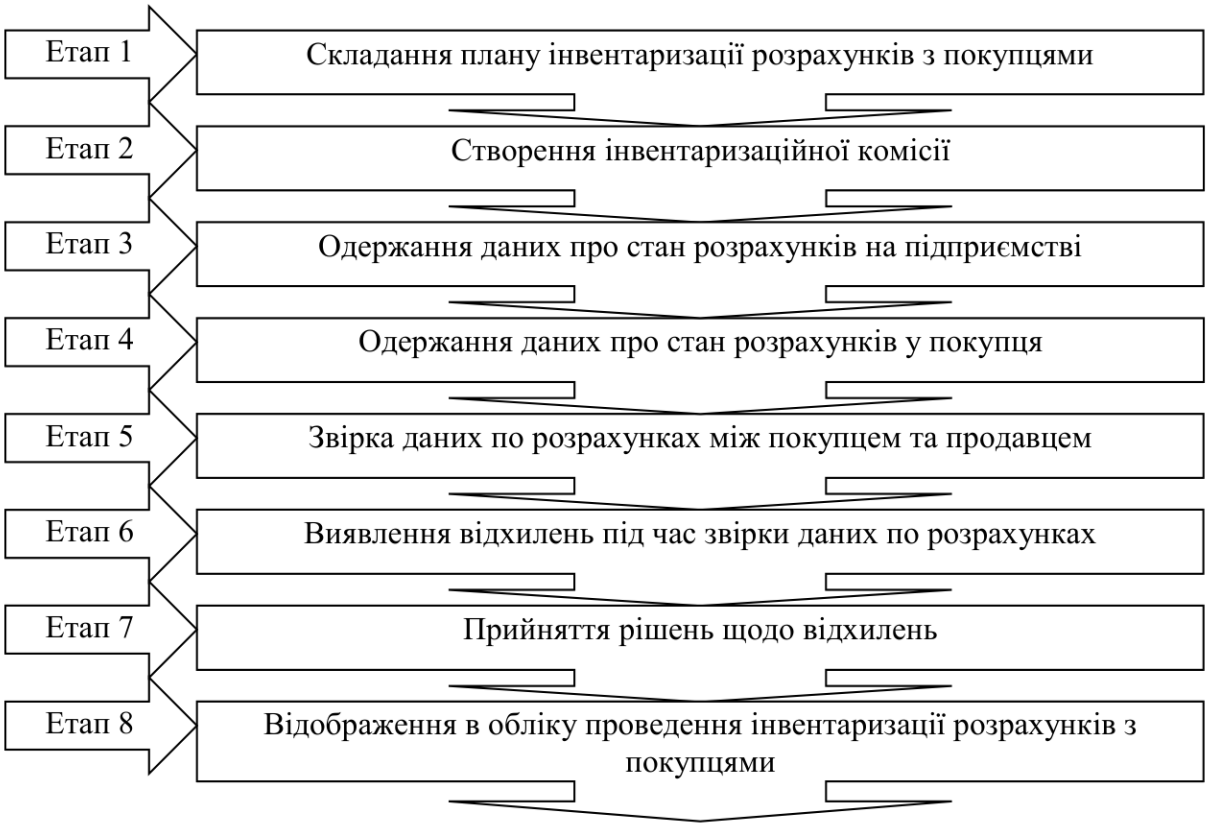


Рис. 3.5. Етапи проведення інвентаризації розрахунків з покупцями

Джерело: [6, с. 8]

В плані необхідно зазначити дату та термін проведення інвентаризації розрахунків в розрізі покупців. Краще, якщо ці плани погоджуються безпосереднього між покупцями і підприємством. Конкретні дати та строк проведення інвентаризації необхідно зазначати в договорах купівлі-продажу з зазначенням періодичності. Зазвичай, інвентаризацію розрахунків з покупцями проводять в період з 01 жовтня по 31 грудня поточного року.

План інвентаризації розрахунків з покупцями є складовою частиною загального плану проведення інвентаризації на підприємстві та додається до наказу про проведення інвентаризації. Однак, для своєчасного виявлення сумнівної заборгованості та вжиття заходів щодо її стягнення, доцільним є проведення безперервної (перманентної) інвентаризації, яка полягає в тому, що інвентаризацію розрахунків з покупцями на підприємстві проводять безперервно протягом усього року. Для її проведення необхідно визначити всіх покупців, щоб протягом року зі всіма покупцями по черзі відбулася перевірка наявності та стану розрахунків з покупцями. Це дає змогу не тільки здійснювати систематичний контроль за наявністю та станом, а й виявляти недоліки та помилки в їх аналітичному обліку.

2. Для проведення інвентаризації розрахунків з покупцями створюється окрема робоча інвентаризаційна комісія. Склад якої затверджується наказом керівника по підприємству. До складу комісії повинні входити: голова комісії – головний бухгалтер; члени комісії – бухгалтер, який забезпечує облік розрахунків з покупцями та працівник служби збуту.

3. Безпосереднє проведення інвентаризації розпочинається з одержання даних, які готує бухгалтер, що веде облік розрахунків з покупцями, а саме надає інформацію про стан відносин на підприємстві за міжінвентаризаційний період на основі даних аналітичного обліку. Дані подаються в розрізі окремих покупцях.

Інформація аналітичного обліку по розрахунках з покупцями за міжінвентаризаційний період може подаватися двома варіантами: розгорнутий – відображаються суми оборотів та сальдо по покупцях; спрощений –

відображаються суми сальдо по покупцях. Також в них наводяться дані про залишки на попередній інвентаризаційний період.

Для підтвердження реальності сум і визначення термінів виникнення дебіторської заборгованості доцільніше формувати інформацію з відображенням суми оборотів та сальдо по покупцях.

Бланк подання даних про стан розрахунків з покупцями для інвентаризаційної комісії законодавством не передбачений, тому рекомендуємо їх заносити в Акт звірки розрахунків, в якому будуть відображатися дані по оборотах розрахунків з покупцями, які потрібні для інвентаризації з підписами відповідальних осіб.

4. Для отримання даних про стан розрахунків у покупця підприємство-продавець надає (надсилає) запит підприємству-дебітору про відносини між ними. Запити можуть подаватися в усній, письмовій чи іншій формі (поштою, факсом, телефоном або за допомогою електронних ресурсів) на вибір продавця. Затвердженої законодавством форми запиту немає, підприємства складають його в довільній формі.

Запит може бути у формі надсилання Акту звірки розрахунків. В ньому буде зазначатися кожна операція з повним її відображенням. Протягом 5 днів підприємство-дебітор поверне запит продавця, тобто підписаний інвентаризаційний опис по розрахунках, або в паперовому, або в електронному вигляді.

У випадку коли підприємство-покупець не відповідає на переданий йому запит, то заборгованість вважається сумнівною та приймаються міри щодо одержання інформації про стан розрахунків між покупцями і підприємством.

5. Звірка даних по розрахунках між покупцем та продавцем полягає в порівнянні одержаних даних зі сторони покупця та зі сторони продавця. Результати розбіжностей заносяться у Акт звірки розрахунків.

Акт звірки розрахунків складається в розрізі: покупців; з неузгодженими сумами між покупцем і продавцем; за безнадійними боргами щодо яких строк позовної давності минув, але протягом 3 років даний борг може повернутися.

Акти складаються підприємством-продавцем у двох примірниках за підписами голови та членів робочої інвентаризаційної комісії. В них дані обліку можуть записуватися в розрізі кожної господарської операції за міжінвентаризаційний період, а при великому їх обсязі місячними або квартальними оборотами. Примірники акту звірки підприємство-продавець за розбіжностями сум передає підприємству-покупцю. Передачу їх покупцям можна здійснювати безпосередньо у паперовому вигляді (нарочним або поштовим відправленням) або через електронні носії з використанням електронних підписів. Повернутий примірник акту дебіторами пред'являється робочій інвентаризаційній комісії для підтвердження реальності заборгованості. Другий примірник акту звірки залишається у підприємства-покупця. Типову форму акта звірки розрахунків нормативними документами не встановлено, тому підприємствам доводиться розробляти її самостійно. За основу форми акту звірки рекомендуємо використовувати форму розробленого нами документа або форму, наведену в додатку 1 до наказу Мінекономіки, Мінфіну та Держкомстату від 10.11.98 р. № 148/234/383.

Різниця при порівнянні одержаних даних в Акті звірки розрахунків формується в «Акті інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками й іншими дебіторами і кредиторами» форма № інв-17. За зазначеними видами заборгованості до акту інвентаризації необхідно додати довідку (в розрізі синтетичних рахунків (додаток до форми № інв-17)), що є підставою для складання форми № інв-17.

Так як, Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань не містить типові форми для фізичних осіб, якими оформляються результати інвентаризації, а має лише норму, то можна використовувати форми затверджені для бюджетних установ, а саме:

– Акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами;

– Акт інвентаризації дебіторської або кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання;

– Акт інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків;

– Інвентаризаційний опис матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання.

6. Отримані результати робочої інвентаризаційної комісії щодо стану розрахунків з покупцями подаються на розгляд загальній інвентаризаційній комісії, яку очолює керівник підприємства. При звірці розрахунків з покупцями виникає чотири ситуації результатів відносин між контрагентами:

– однакові суми по сальдо, але різні по оборотах – суми мають бути врегульовані шляхом звіряння тих документів по яких є розбіжності. Перевіряють всі товарно-транспортні накладні, накладні та інші документи за міжінвентаризаційний період, звертаючи особливу увагу на кількість продукції і обсяги робіт, послуг, на які виписані документи і одночасно перевіряють ціни. У випадку не врегулювання розбіжностей до кінця певного звітного періоду, кожна зі сторін залишає на своєму балансі ті суми заборгованості, які підтверджуються документами і вважаються правильними, тобто виникає спірна заборгованість, яка вирішується судом;

– різні суми по сальдо, але однакові по оборотах – будь-які розбіжності у сумах по сальдо мають бути врегульовані шляхом звіряння оборотів по господарських операціях, при цьому аналізується кожний конкретний випадок окремо. У випадку, все ж таки, виявлення розбіжностей на підприємстві з’являється сумнівна заборгованість;

– різні сумі як по сальдо так і по оборотах – між покупцем і виробником здійснюється звірка по господарських операціях. Може виникнути ситуація коли деякі підприємства розраховуються за отриману продукцію наданими послугами, що може створити умови для різного роду зловживань та якщо віднесено відпуск продукції або надання послуг без оплати в рахунок майбутніх розрахунків або в погашення раніше утвореної кредиторської заборгованості. Відомі випадки штучного створення кредиторської заборгованості та подальшого списання продукції за підробленими

документами в рахунок погашення фіктивної заборгованості. При взаємній звірці розрахунків кожна сторона має право приймати тільки такі суми, які випливають з її бухгалтерських записів і визнаються правильними;

– однакові сумі як по сальдо так і по оборотах – не виникає розбіжностей при звірці даних покупця та продавця.

Розбіжності за актами звірки розрахунків є для інвентаризаційної комісії об'єктами найретельнішого вивчення, так як вони дають можливість встановити факти відвантаження продукції не в повному обсязі, або більше чим зазначено в документах, підміни продукції та інших зловживань.

7. Для того щоб прийняти ефективне управлінське рішення щодо виявленого стану розрахунків, потрібно структурувати виявлену при інвентаризації дебіторську заборгованість в розрізі наступних груп: – нормальна заборгованість: довгострокова; поточна; – сумнівна заборгованість: заборгованість, що тривалий час не сплачується й заходи до стягнення якої не приймаються; прострочена заборгованість; документально непідтверджена заборгованість; спірна заборгованість, за якою справи передані в судові органи; – безнадійна заборгованість, за якою є рішення суду про відмову в позові, рішення підприємства про її списання; – списана дебіторська заборгованість.

За кожним фактом виявленої при інвентаризації дебіторської заборгованості приймаються рішення щодо: можливості її відрегулювання; створення сумнівних боргів; передачі справ в суд; списання дебіторської заборгованості.

Виділення груп дебіторської заборгованості дозволяє значно посилити контроль за її обсягом. Крім того, інвентаризаційній комісії буде легше приймати рішення щодо усунення проблемних ситуацій, пов’язаних з дебіторською заборгованістю (наприклад, визначити методи стягнення заборгованості, способи впливу на покупців).

8. Матеріали інвентаризації є підставою для відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому вона закінчена.

Проте, при дослідженні результатів проведення інвентаризації розрахунків з покупцями можуть виникнути значно більше ситуацій. Серед яких можна виділити сім:

1) необхідність донараховування дебіторської заборгованості покупців;

2) необхідність зменшення дебіторської заборгованості покупців;

3) зміна дебіторською заборгованістю класифікаційної групи;

4) списання простроченої дебіторської заборгованості;

5) необхідність визнання сумнівної дебіторської заборгованості;

6) відновлення заборгованості з позабалансового рахунку;

7) списання дебіторської заборгованості з позабалансового рахунку.

3.2. Впровадження внутрішнього аудит витрат продукції підприємства

Останнім часом функції внутрішнього аудиту на підприємствах приділяється все більше уваги як у світі, так і в Україні зокрема. Це пов'язано з тим, що українські підприємства все більше залучаються до загальносвітових інтеграційних й економічних процесів, а також економічних інститутів. Тож, їх діяльність повинна відповідати світовим вимогам і стандартам, якими передбачено, підкреслимо, обов’язкове створення на підприємствах служби внутрішнього аудиту [31, с. 69].

Відповідно до Міжнародного стандарту внутрішнього аудиту 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» (далі – МСВА), внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Він допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління.

Виходячи з даного визначення, внутрішній аудит спрямований на забезпечення ефективності функціонування підприємств за допомогою

постійного моніторингу бізнес-процесів, надання вищому управлінському персоналу гарантій, консультацій, аналітичної інформації та проектів рішень щодо мінімізації ризиків та підвищення ефективність господарської діяльності.

А оскільки в умовах євроінтеграції одним із пріоритетних підходів до забезпечення конкурентних переваг виробників є реалізація заходів, спрямованих на забезпечення високого рівня якості продукції, то одним з головних завдань внутрішнього аудиту має стати аудит витрат на якість.

Отже, система контролю екологічної якості на підприємстві має бути побудована так, щоб своєчасно інформувати керівників підприємства про необхідність проведення коригуючих та попереджувальних заходів на основі прийняття ефективних управлінських рішень.

Таблиця 3.1

Інформаційна база для внутрішнього контролю витрат на екологічну якість

№ з/п	Група	Джерела інформації
1	Первинні документи	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, РПВ, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт відремонтованих об'єктів, виписка банку, висновок лабораторного дослідження продукції на показник ГМО
2	Дані рахунків бухгалтерського обліку	23 «Виробництво», 90 «Собівартість продукції», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 26 «Готова продукці», № 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням», 131 «Знос необоротних активів» тощо
3	Облікові регістри	Журнал 5, 5А (для підприємств, що використовують 8 клас рахунків): Розділ 1 По Кт 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99; Розділ 3 Журналу 5 По Кт 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91; Розділ ЗА Журналу 5а По Кт 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84 - Призначений для відображення витрат діяльності підприємства; Розділ Зб По Кт 20, 22, 39, 65, 66 - призначений для обліку витрат за елементами
4	Фінансова звітність	Ф. № 1 «Баланс»: р.: 1012, 1011, 1100, 1125, 1615, 1620, 160, 1625; Ф. № 2 «Звіт про фінансові результати»: р.: 2050, 2120, 2130, 2150, 2180», Ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» - інформацію про витрати на екологічну якість продукції наведена у довільній формі
5	Інші джерела	Наказ про облікову політику підприємства, калькуляція та інші внутрішні документи щодо обліку екологічної якості продукції

Контроль має забезпечувати наявність зворотного зв'язку, що дозволятиме на основі оцінки інформації впливати на виробничу систему, вносячи відповідні зміни як у цілі, так і в процес функціонування виробництва.

На перший погляд етапи та послідовність аудиту витрат на якість є традиційною, як і аудиту витрат діяльності, проте при більш детальному вивченні даного питання, маємо можливість спостерігати, що аудит витрат на якість має цілий ряд специфічних відмінностей. Тож, зупинимось на розгляді найсуттєвіших з них.

На особливу увагу заслуговує розгляд специфіки аудиту витрат на якість на етапі дослідження. На даному етапі аудитор в першу чергу має впевнитись у дотриманні вимог щодо організації обліку витрат на якість, передбачених обліковою політикою підприємства. Тож, першим кроком аудитора має стати перевірка правильності визначення (вибору) об'єктів обліку. Слід зазначити, що об'єктами обліку витрат на якість є самі витрати, пов'язані з якістю, які виникають в різних підрозділах підприємства.

Наступним кроком має стати перевірка правильності обліку витрат на якість у відповідності до їх класифікації й визначення на цій основі складу витрат (переліку елементів) (рис. 3.11).

Оскільки на кожному підприємстві розробляється власна система кодування елементів витрат на якість, то на даному етапі перевірки має бути перевірена правильність застосування кодування аналітичних рахунків, призначених для обліку витрат на якість у відповідності до Робочого плану рахунків, оскільки від того, наскільки вірно застосовується кодування витрат, залежить правильність їх відображення в обліку, віднесення до складу виробничих чи невиробничих витрат, правильність покриття, списання чи розподілу.

При перевірці правильності списання витрат на якість слід звернути увагу на те, що у разі, якщо витрати на якість відносяться до складу виробничих витрат, то вони мають бути віднесені на рахунок 23 «Виробництво» чи рахунок 24 «Брак у виробництві» (у складі витрат,

понесених на виправлення браку). Виробничі витрати на якість - це витрати, безпосередньо пов’язані з процесом створення продукції, вони в переважній більшості відносяться до поточних витрат і впливають на її собівартість.



Рис. 3.6. Класифікація витрат на якість відповідно до вимог ISO 9004:1994

Джерело: [31, с. 69]

Невиробничі витрати на якість – це витрати по сертифікації, по оплаті розробки і оцінки систем менеджменту якості, витрати на аудит якості, на надання споживачу доказів відповідності продукції встановленим вимогам тощо. Як правило, це витрати одночасного характеру і при калькулюванні вартості якості їх необхідно включати не в повній сумі, а частинами. У обліку вони враховуються окремо як витрати майбутніх періодів і списуються на витрати звітного періоду двома способами: рівномірно протягом певного строку (визначається підприємством самостійно, наприклад приблизний строк функціонування системи менеджменту якості) або пропорційно об’єму випущеної (сертифікованої) продукції. У разі, якщо понесені витрати на якість

відносяться до складу невиробничих витрат, вони також можуть розподілятись аналогічно загальновиробничим витратам, або ж списуватись на фінансовий результат аналогічно адміністративним витратам.

На особливу увагу на даному етапі аудиту заслуговує перевірка правильності відображення в обліку та фінансовій звітності формування і використання резервів забезпечення виконання гарантійних зобов'язань. Слід підкреслити, що гарантійні зобов'язання перед покупцями виникають практично у будь-якого суб'єкта господарювання, що реалізує товари (роботи, послуги), оскільки споживач має право на отримання належної якості товарів (робіт, послуг). При виконанні гарантійних зобов'язань підприємство за умови створення резерву (забезпечення) для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат по виконанню гарантійних зобов'язань згідно П(С)БО 11 «Зобов'язання» та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» може здійснити гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування або ж заміну остаточно забракованого товару. Тож, під час перевірки покриття витрат по виконанню гарантійних зобов'язань аудитор має звернути увагу на рух та залишки коштів на рахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань», зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції (виконаних робіт та наданих послуг). У разі, якщо у складі підприємства-виробника створено сервісні центри або гарантійні майстерні, що займаються обслуговуванням та/або ремонтом проданої продукції, то у такому випадку аудитор має здійснити перевірку витрат на утримання таких майстерень, відображених на рахунку 23 «Виробництво».

Наступним кроком аудитора на етапі дослідження має стати аналіз ефективності управління витратами на якість та обґрунтування причини їх структурно-динамічних відхилень, а також здійснення пошуку альтернативних рішень щодо їх оптимізації. Аналіз витрат на якість доцільно розпочинати із загальної оцінки виконання плану за кількістю заходів і освоєння коштів, які заплановані на ці потреби. З цією метою доцільно здійснити порівняння

кількості фактично виконаних заходів і загальної суми фактичних витрат на їх виконання з кількістю заходів і сумою витрат, які передбачені планом. Критерій загальної оцінки діяльності підприємств у цій області повинен бути таким – відсутність перевитрачання коштів, призначених на покращення якості продукції, при обов'язковому виконанні плану за кількістю заходів і за умови досягнення продукцією, що виготовляється, запланованих параметрів якості. Це обумовлено тією теоретичною передумовою, що величина витрат на забезпечення якості продукції знаходиться у щільній залежності від кількості заходів, які впроваджуються та ступеня зміни якісних параметрів продукції.

В українському законодавстві та у діючих положеннях стандартах бухгалтерського обліку відсутні будь-які рекомендації щодо даного питання, тому кожне підприємство має можливість організовувати облік витрат на якість готової продукції на власний розсуд та відповідно до своїх потреб.

На нашу думку, облік витрат на якість сільськогосподарської продукції вести на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» на окремому субрахунку 914 «Витрати на якість». Це збірно-розподільний рахунок для витрат на якість сільськогосподарської продукції, за дебетом якого протягом місяця будуть відображатися всі витрати, пов'язані з якістю, а після закінчення місяця з кредиту вони будуть списані на рахунок «Основне виробництво», «Брак у виробництві», «Витрати майбутніх періодів» та інші [2, с. 69].

До складу витрат на якість пропонуємо відносити:

– інформаційні послуги та маркетингові дослідження;

– оплата за одержання кодів;

– метрологічне забезпечення виробництва та оцінки якості продукції;

– виплати по сертифікації продукції;

– оплата розробки і оцінки вартості системи якості;

– витрати на заробітну плату персоналу, які займаються оприбуткуванням і визначенням якості придбаних товарів;

– нарахування на заробітну плату;

– вартість придбаних навчальних книг по виробництву продукції;

– витрати на перевірку зразків продукції;

– витрати на підтвердження якості зразків;

– відрядження працівників пов’язані із вдосконаленням навиків.

З метою підвищення ефективності діяльності підприємства та можливості прийняття управлінським персоналом обґрунтованих рішень, пропонуємо процес організації обліку витрат на якість сільськогосподарської продукції здійснювати у наступній послідовності (рис. 3.12).

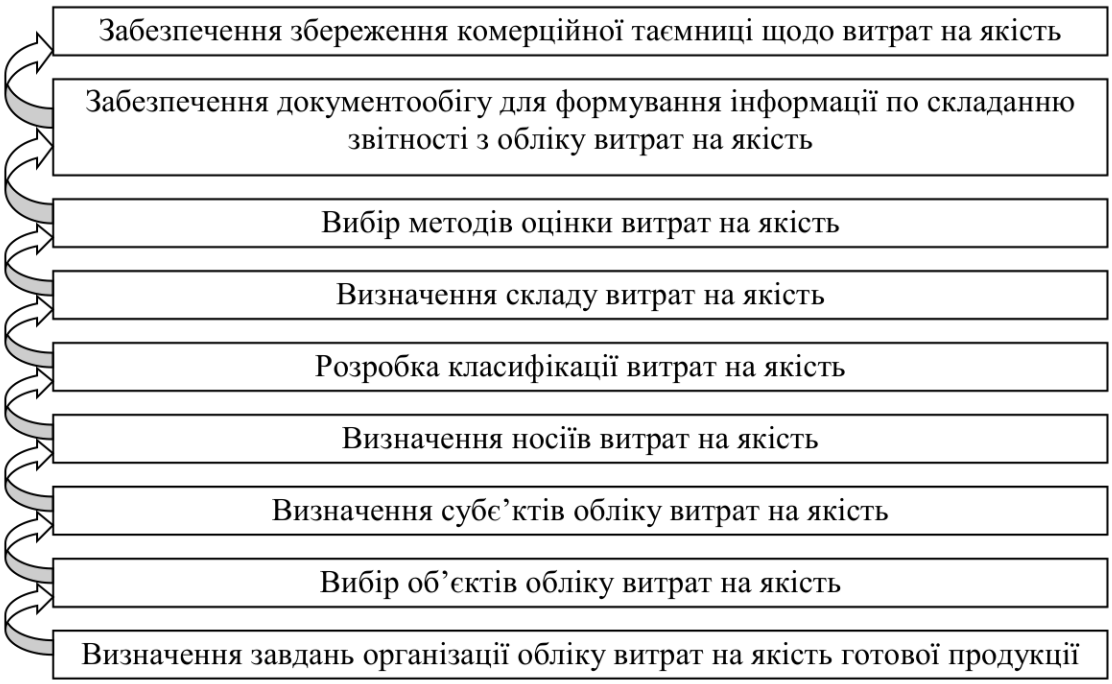


Рис. 3.7. Процес організації обліку витрат на якість сільськогосподарської продукції

Джерело: [2, с. 71]

Всі розглянуті нами етапи повинні бути закріплені в обліковій політиці підприємств АПК. А саме в Наказі про облікову політику, в якому повинен міститися розділ щодо обліку витрат на якість або розроблене окреме Положення про витрати на якість продукції. Внутрішній аудит якості сільськогосподарської продукції здійснювати для визначення можливостей її покращення та для декларування відповідності своєї продукції нормам якості. Сферу внутрішнього аудиту характеризують такі стандарти: 310 «Достовірність і повнота інформації», 330 «Збереження активів», 340

«Раціональність і ефективність використання ресурсів», 350 «Досягнення цілей операційної діяльності і програм». Об'єкти внутрішнього аудиту якості продукції підприємства є умовно-постійними. Вони можуть змінюватися відповідно до того, як змінюється номенклатура продукції підприємства, тобто в процесі зміни його діяльності, на якому здійснюється внутрішній аудит.

Завершальним кроком на етапі дослідження витрат на якість є пошук альтернативних рішень щодо їх оптимізації.

Висновок до розділу 3.

Управлінський контроль за розрахунками з покупцями є важливим елементом фінансового управління підприємством, що дозволяє ефективно виявляти недоліки в процесі реалізації продукції та у сфері фінансових розрахунків. Зазначені управлінські завдання контролю розрахунків, такі як правильність формування доходів від реалізації, контроль надходження оплати, достовірність відображення у бухгалтерському обліку та оцінка виконання умов договірних відносин, є важливими для забезпечення фінансової стабільності та ефективного управління підприємством.

В процесі внутрішнього контролю розрахунків з покупцями важливо розглядати об’єкти контролю, які поділяються на дві основні групи: ті, що виникають в процесі реалізації продукції, та ті, які виникають в процесі розрахунків. Забезпечення точності та надійності первинних документів, що підтверджують розрахунки, відіграє ключову роль у формуванні достовірної фінансової інформації. Методика внутрішнього контролю об’єктів у відносинах з покупцями включає ряд етапів, таких як контроль системи пошуку покупців, документальний контроль, який підтверджує існування об’єкта купівлі-продажу, та використання внутрішнього аудиту для забезпечення незалежних та об'єктивних гарантій.

Останнім часом важливість внутрішнього аудиту на підприємствах набуває зростаючого значення, що пов'язано з їх участю у глобальних економічних процесах. Зазначений аспект внутрішнього аудиту виступає не лише як засіб виявлення недоліків, але й як інструмент, спрямований на підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління.

Усе це підкреслює важливість впровадження та систематичного використання управлінського контролю в розрахунках з покупцями для забезпечення стійкого фінансового стану та ефективного управління підприємством в умовах сучасного бізнес-середовища.

РОЗДІЛ 4
ВЗАЄМОДІЯ ВИКЛАДАЧА І СТУДЕНТА НА ОСНОВІ ПАРТНЕРСТВА У СУЧАСНІЙ ПРОФЕСІЙНІЙ ОСВІТІ

4.1. Взаємодія викладача та студента під час освітнього процесу

Сучасні тенденції реформування освіти характеризуються протиріччями: з одного боку, інтенсивно розвивається особистісно-орієнтована модель освіти, яка дозволяє здійснювати гуманітарний тип освіти, забезпечувати варіативність і особисту орієнтацію процесу освіти, створювати умови для індивідуально-творчого становлення студентів в період освоєння змісту професійної діяльності; з іншого боку, економічна криза освіти позначається на її якості і можливостях кожного закладу вищої освіти (ЗВО) створювати навчально-методичне, технологічне, інформаційне забезпечення навчального процесу. Суспільство потребує фахівців, здатних до самостійної перетворювальної діяльності, до самостійної професійної само зміни. Це обумовлює необхідність знаходити внутрішні резерви для насичення освітнього процесу навчально-методичним забезпеченням, що розуміється нами як результат професійної творчості викладачів і як засіб професійного розвитку студентів.

Навчально-методичне забезпечення створює середовище актуалізації самостійної творчої активності студентів, викликає потребу до самопізнання і самонавчання. Таким чином створюються перед посилання «подвійної підготовки» – особистісного і професійного становлення. В умовах докорінних змін, що відбуваються в наш час в системі освіти, різко зростає роль і значення самостійної пізнавальної діяльності студентів у ВНЗ. Вона стає головним резервом підвищення якості підготовки майбутніх фахівців. Організація самостійної пізнавальної діяльності студентів стає ключовим питанням у сучасному освітньому процесі: це пов’язано не тільки зі збільшенням долі самостійної роботи при засвоєнні навчальних дисциплін, але у сучасному

розумінні освіти це життєва стратегія особистості-студента, бо він включається «в освіту довжиною в життя». Мотивація до безперервного освіти, універсальні і професійні компетенції становляться необхідним ресурсом особистості для успішного включення у трудову діяльність і реалізацію своїх життєвих планів, а уміння вчитися становиться ключовим умінням фахівця двадцять першого століття.

Життям доведено, що тільки ті знання, які студент здобув самостійно, завдяки власному досвіду, думці і дії, будуть насправді міцні. Загально відомо, що людській пам'яті залишається 10% почутого, 50% побаченого, та 90% виконаного самостійно. Тому, якщо навчальний матеріал опрацьовується власноручно, самостійно виконується завдання від його постановки до аналізу отриманих результатів, то засвоюється не менше 90% інформації. Саме тому в навчальних закладах поступово, але неухильно переходять від передачі інформації до керівництва навчально-пізнавальною діяльністю, формування у студентів навиків самостійної творчої роботи.

Аналіз літератури, присвяченій проблемі самостійної пізнавальної діяльності студента, показує що розкриття сутності даної категорії здійснюється з різних позицій.

Найбільш часто трактується як специфічний вид або форма навчальної діяльності. І.І. Ільясов, В.Я. Ляудис вважають самостійну роботу системою, що забезпечує керування навчальною діяльністю студентів. Достатньо велика група педагогів розглядає самостійну роботу як метод навчання. Н.В. Чекалова трактує самостійну роботу як сплановану, пізнавальну, організаційно і методично направлена діяльність студента, що здійснюється без прямої допомоги викладача для досягнення конкретного результату. А.Г. Казакова, А.С. Линда, Р.Б. Срода розуміють під самостійною роботою таку діяльність студентів, яку вони виконують, проявляючи самостійність, активність, ініціативу, творчість. Ряд педагогів-дослідників вважають самостійну роботу засобом включення студентів у активну пізнавальну діяльність. За їх розумінням, студентів потрібно вчити пізнавальній діяльності. Таким чином,

самостійна пізнавальна діяльність студентів є важливішою складовою процесу підготовки кваліфікованих фахівців. В наш час існують дві форми самостійної роботи: аудиторна і поза аудиторна. Сьогодні при організації роботи студентів більше значення набуває поза аудиторна самостійна робота: навчальна, навчальнодослідна робота студента, яка виконується при методичному керівництві викладача, але без його безпосередньої участі.

Однією з головних задач у професійній підготовці студентів є формування творчого рівня у їхній самостійній пізнавальній діяльності. Педагогічний досвід показує, що ефективність і якість навчання тим вища, чим краще організована і забезпечена самостійна пізнавальна діяльність студентів. При цьому слід врахувати, що для кожного студента процес засвоєння навчального матеріалу йде у відповідності з індивідуальними особливостями їх логіко-розумової діяльності, тому потрібний індивідуальний підхід в організації самостійної пізнавальної діяльності студента. Самостійна робота потребує упорядкування і системної організації навчальної діяльності студента, а також взаємодії викладача і студента на основі партнерства. Основна задача викладача зводиться до організації навчальної діяльності студента і до конструювання освітнього середовища.

Діяльність викладача і діяльність студента взаємопов’язані, по суті викладач виходить на супровід діяльності студента. Збільшення ролі самостійної пізнавальної діяльності пов’язано з із змінами позиції викладача та із зміною позиції студента. Успішно вирішити задачу формування у студента навички до самостійної роботи можна тільки через удосконалення навчального процесу на основі діяльнісного підходу до освіти, посиливши методологічну спрямованість різних видів діяльності майбутнього фахівця-енергетика, допомагаючи йому оволодіти методами наукового аналізу процесів і явищ. Тут основна задача викладача – організувати студентів на активну навчальну діяльність, надавши йому максимум самостійності. Викладачі постійно шукають ефективні види організаційно-методичної діяльності, які б сприяли досягненню мети у підготовці фахівців. Діяльність викладача і діяльність

студента взаємопов’язані, викладач супроводжує діяльність студента при вивчанні електротехніки. Зміна позиції викладача потребує від нього оволодіння новими ролями: тьютора, консультанта і модератора освітнього процесу. Консультування є важливим видом діяльності викладача – систематичний супровід студента, особливим чином організована взаємодія між викладачем-консультантом (професіоналом) і студентом, яке направлене на розв’язання проблем і внесення позитивних змін у його діяльність. Сутність пропонованої моделі полягає в тому, що відсутній традиційний виклад матеріалу викладачем, тобто навчальна функція замінюється консультуванням, яке може здійснюватися як у реальному часі, так і в дистанційному режимі. Консультування зосереджено на рішенні конкретної проблеми або темі. Передбачається, що консультант знає готове рішення, яке він може наказати студенту, або він володіє способами діяльності, які указують путь рішення проблеми. Головна ціль викладача в такій моделі навчання – навчити студента «як вчитися». В теорії і практиці консультування представлено декілька моделей консультаційної діяльності. В залежності від функцій консультування розрізняють експертне, проектне і процесне консультування. Специфікою проектного консультування є супровід науково-дослідних і проектних робіт студентів. Процесне консультування необхідне як супровід студента при реалізації ним навчально-дослідних і проектних робіт студентів.

Під тьютерством розуміють як здійснення загального керівництва самостійною поза аудиторною роботою студента, так і форма виховної роботи. Тьютор в перекладі з англійської tutor означає домашній вчитель, репетитор. Тьюторсто засновано на наступних принципах:

- індивідуальний підхід до особистості студента;

- допомога в організації навчального процесу студента.

Сучасне розуміння тьюторства: - тьюторство як підтримка або шлях рішення проблеми суб’єктивності в освіті. Під підтримкою розуміють особливий від допомоги, направлений на розвиток автономності і самостійності студента при вирішенні проблеми; - тьюторство як супровід в

реалізації освітньої програми, навчальнодослідної ті науково-дослідної і проектної роботи студента; - тьюторство як шлях культурного, професійного, особистісного розвитку. Викладач-тьютор здійснює педагогічний супровід студента. Він розробляє групові завдання, організує обговорення будь-якої проблеми.

Діяльність тьютора, як і консультанта направлена не на відтворення інформації, а на роботу з суб'єктивним досвідом студента. Викладач аналізує пізнавальні інтереси, наміри, потреби особистості устремління кожного студента. Розробляє спеціальні вправи і завдання, що спираються на сучасні комунікаційні методи, особисту і групову підтримку; продумує способи мотивації і варіанти фіксації досягнень; розробляє напрямки проектної діяльності. Спілкування з тьюторами може здійснюватися через практичні заняття, комп'ютерні конференції. Завдання тьютора: допомогти студентам отримати максимальну віддачу від навчання; слідкувати за процесом навчання; давати зворотній зв'язок за виконані завдання; проводити консультування і підтримувати заінтересованість у навчанні на протязі всього вивчення дисципліни; надавати можливість зв'язуватися з ним при необхідності за допомогою особистого контакту, електронної пошти і комп'ютерних конференцій.

Діяльність викладача-модератора (від лат. moderor) направлена на редагування процесу навчання студента, на розкриття потенціальних можливостей студента і його здібностей. Викладач-модератор використовує спеціальні технології, які допомагають організувати процес вільної комунікації, обміну думок, суджень, що допомагає студенту прийняти рішення за рахунок реалізації внутрішніх можливостей. Модератор націлює студента на розкриття внутрішнього потенціалу, допомагають виявити приховані можливості та нереалізовані уміння. Модератор-викладач вчить студентів вчитися, мислити, працювати з інформацією, співпрацювати. Дидактична ціль використання викладачем технології модерації є формування здатності студента до самостійного і відповідального рішення проблем, що включає

розвиток його здібностей до аналізу інформації, виявленню і оцінюванню проблеми; уміння виробити стратегію досягнення цілей і планування конкретних дій; знаходити можливість і ресурси для рішення проблем; здатності ведення переговорів і дискусій, уміння вислухати іншого, переконувати і приймати колегіальні рішення; навички прийняття персональної відповідальності за втілення прийнятих рішень. Крім перелічених способів взаємозв'язків із студентами можуть укладатися навчальні контракти на самостійне вивчення або якогось розділу (теми) дисципліни, або на вивчення всього курсу. Навчальний контракт представляє собою технологію створення і реалізації індивідуального навчального плану (освітньої програми).

Складовими компонентами навчального контракту виступають: стратегія самостійного вивчення дисципліни студентом; - спосіб застосування навчального контракту в діяльності і взаємодії викладачів і студентів; - особистісний освітній досвід, який виступає як основний ресурс розробки і виконання навчального контракту; система індивідуальних консультацій, які надаються студенту у відповідності до норм, що записані в контракті. Контракт передбачає розробку детального плану виконання обов'язків всіма сторонами. За підсумками кожного етапу передбачається звіт, а також проміжні атестації. В процесі проміжних атестацій студент виконує тести або представляє ту, чи іншу частину самостійно розробленого проекту, письмового самоаналізу.

Під час представлення проміжних результатів можуть обговорюватися підсумки участі студента в роботі тих чи інших конференцій, презентацій. При організації самостійної роботи необхідно узгоджувати підходи до її організації командою викладачів освітньої програми. Команда викладачів освітньої програми:

- визначає цілі самостійної роботи на основі компетентнісного підходу;
- планує самостійну роботу в рамках освітньої програми;
- узгоджує види самостійної роботи в рамках різних навчальних курсів;
- встановлює зв'язок матеріалу із суміжними теоретичними курсами, між теоретичними знаннями і практикою; - складає методичні рекомендації для

студентів з виконання самостійного роботи;

- інформує студентів і викладачів про графік виконання самостійної роботи. Таким чином, самостійна пізнавальна робота студентів потребує упорядкування і системної організації, організації взаємодії викладача і студента на основі партнерства.

Основна задача викладача зводиться до організації навчальної діяльності студента і конструювання освітнього середовища, по суті викладач виходить на супровід діяльності студента. Дуже важливим етапом при взаємодії викладача і студента є контрольнооціночний етап, який включає не тільки оцінювання навчальної діяльності студента з боку викладача, але і взаємо оцінювання і самооцінювання своєї діяльності.

Викладач повинен пам’ятати, що при виконанні любого виду самостійної роботи студент проходить наступні етапи: визначення цілей самостійної роботи; конкретизацію пізнавальної (проблемної або практичної) задачі; самооцінку готовності до самостійної роботи по рішенню поставленої задачі; вибір адекватного способу дій, направлених на рішення задачі; планування (самостійно або за допомогою викладача) виконання самостійної роботи по рішенню задачі; реалізація програми виконання навчальної СР; самоконтроль виконання самостійної роботи і оцінювання отриманих результатів. Оцінювання діяльності студентів може проходити в різних форматах: комплексне оцінювання завдань на основі технологічної карти, ведення рефлексивного щоденника, захист проектних і дослідних робіт тощо.

Таким чином, на сучасному етапі розвитку освіти виникли нові функції і ролі викладачів вищої школи, нові способи стимулювання і супроводу самостійної роботи студентів в освітньому процесі. Збільшення ролі самостійної роботи викликає зміну позиції викладача, яка зводиться не до викладання готових знань, а до організації навчання студента: розуміння того, що навчитися можна тільки самому.

4.2. Розробка практичного заняття на тему: «Формування системи управління витратами»

Тема 1. ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Мета вивчення теми: розуміння понять «місце витрат», «центр відповідальності», усвідомлення мети і принципів організації управління витратами за центрами відповідальності.

ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ

1. Поняття про систему управління витратами та її елементи

2. Завдання, функції системи управління витратами та умови її ефективності

3. Принципи системи управління витратами

4. Характеристика основних складників системи управління витратами

5.Функціональний, організаційний та мотиваційний аспекти системи управління витратами

6.Концепція управління витратами за місцями їх формування та центрами відповідальності

Методичні рекомендації щодо підготовки до практичного заняття

Для обговорення теоретичного матеріалу здобувачі освіти повинні опрацювати лекційний матеріал і знати віповіді на питання.

1. У чому полягає сутність системи управління витратами?

2. Назвіть основні класифікаційні ознаки СУВ.

3. У чому полягає сутність управлінського і фінансового аспектів формування витрат підприємства?

4. Які фактори впливають на організаційну побудову управління витратами?

5. У чому полягає сутність організаційного аспекту СУВ?

6. З’ясуйте сутність мотиваційного аспекту СУВ.

7. З чим пов’язана поява концепції центрів відповідальності?

8. Що таке центр відповідальності?

9. Які є види центрів відповідальності за ознакою обсягу повноважень і відповідальності?

10.У чому полягає сутність функціонального і територіального аспектів системи центрів відповідальності?

11.Розкрийте переваги управління витратами за допомогою системи центрів відповідальності.

12.Назвіть вимоги до формування центрів відповідальності.

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

1. Місцем виникнення витрат не може бути:

а) законсервований об’єкт, який не експлуатується;

б) робочі місця управлінського персоналу;

в) підприємство в цілому;

г) цехи допоміжного та обслуговуючого виробництв;

д) поліклініка, що знаходиться на балансі підприємства.

2. Організація управління витратами за центрами відповідальності:

а) доцільна на підприємствах, які мають відокремлені підрозділи, філії та дочірні підприємства;

б) доцільна на будь-якому підприємстві;

в) дає можливість формувати механізм самоконтролю працівників підприємства;

г) правильними є всі попередні відповіді.

3. Функціональні центри відповідальності – це:

а) одне місце витрат, очолюване декількома відповідальними особами;

б) місце витрат, яке контролюється функціональним управлінцем згідно з його повноваженнями;

в) місце витрат, яке контролюється управлінською особою лише у визначений проміжок часу, під час здійснення операції;

4. Показник витрат є показником відповідальності для центру:

а) лише інвестицій;

б) лише витрат;

в) лише прибутку;

г) одночасно інвестицій, витрат та прибутку.

5. Центр інвестицій – це підрозділ де:

а) керівники відповідають за дохід, одержаний даним підрозділом;

б) керівник підрозділу відповідає за величину витрат, доходів та контролює інвестиції у власні активи;

в) керівник якого відповідає не лише за витрати, а й за фінансові результати

г) усі відповіді вірні.

6. Визначіть суть концепції центрів відповідальності:

а) кожна структурна одиниця підприємства несе відповідальність лише за ті витрати або доходи, які перебувають під її контролем;

б) власна організаційна структура, яка визначається наявністю та взаємодією його підрозділів;

в) можливість появи конкуренції;

г) усі відповіді вірні.

7. Функції центрів відповідальності :

а) виробництво, контроль, маркетинг, облік;

б) контроль, прогнозування, аналіз, регулювання;

в) інформаційна, контрольна, прогнозна, аналітична, комунікаційна;

г) усі відповіді вірні.

8. Облік відповідальності – це:

а) система обліку, яка забезпечує контроль та оцінку діяльності кожного центру відповідальності;

б) система обліку, яка делегує повноваження централізованого керівництва;

г) система обліку, яка оперативно приймає рішення на відповідних рівнях управління;

д) усі відповіді вірні.

9. Децентралізація управління – це :

а) делегування повноважень приймати рішення;

б) оперативне прийняття рішень на відповідних рівнях управління;

в) збільшення витрат на утримання персоналу;

г) усі відповіді вірні.

10. Визначіть переваги децентралізації управління:

а) вирішення стратегічних рішень, прийняття рішень по суті, набуття менеджерами досвіду управління;

б) ускладнення процесу координації діяльності;

в) поява внутрішньої конкуренції;

г) усі відповіді вірні.

11. Визначіть недоліки децентралізації управління:

а) поява внутрішньої конкуренції, ускладнення процесу координації діяльності, збільшення витрат на утримання обслуговуючого персоналу;

б) ускладнення процесу координації діяльності;

в) вирішення стратегічних рішень, прийняття рішень по суті, набуття менеджерами досвіду управління;

г) усі відповіді вірні.

12. Основні напрями формування бухгалтерської інформації в сучасних умовах:

а) співставлення собівартості продукції з очікуваним доходом від реалізації, використання інформації для прогнозування майбутніх витрат та прийняття рішень, організація обліку за центрами відповідальності;

б) забезпечення інформацією керівників усіх рівнів для прийняття оптимальних рішень;

в) вирішення стратегічних рішень, прийняття рішень по суті, набуття менеджерами досвіду управління;

г) усі відповіді вірні.

13. Центр відповідальності – це:

а) сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює;

б) контролювання й оцінювання роботи менеджерів нижчого рівня;

в) прийняття рішень по суті, набуття менеджерами досвіду управління;

г) усі відповіді вірні.

14. Визначіть основні принципи організації системи обліку за центрами відповідальності:

а) облік функціонує паралельно з традиційною системою бухгалтерського обліку;

б) облік організовується на невеликих підприємствах зі складною організаційною та виробничою структурою;

в) облік можна впровадити тільки за умови чіткого розмежування сфер відповідальності і конкретизованої відповідальності та формування звітів про діяльність центрів відповідальності;

г) усі відповіді вірні.

15. За рівнем контрольованості показників виділяють види центрів відповідальності:

а) центри витрат, центри прибутку, центри інвестицій, центри доходу;

б) функціональні, управлінські, обслуговуючі;

в) виробничі, управлінські, збутові;

г) усі відповіді вірні.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Завдання 1. У додатку В наведено організаційну структуру ЗАТ «Палітра», метою діяльності якого є виконання поліграфічних послуг.

Дати характеристику підрозділів (центрів відповідальності) підприємства за наведеною формою (табл. 1).

Таблиця 1. Центри відповідальності

Назва центру	***Сфери відповідальності***	***Тип центру***	***Звітні показники***

Завдання 2. Дати необхідну характеристику різних рівнів управління на підприємстві в аспекті формування витрат за наведеною нижче формою (табл. 2).

Таблиця 2. Рівні управління витратами

Рівень управління	***Об'єкт витрат***	***Рівень собівртості***
Підприємство		
Окремий цех виробництва		
Цех		
Виробнича діяльність		
Бригада		
Робоче місце		

Висновок до розділу 4.

У висновку слід відзначити, що сучасні тенденції реформування освіти представляють собою складну динамічну картину, яка характеризується протиріччями та викликами. Однак, не дивлячись на ці виклики, інтенсивний розвиток особистісно-орієнтованої моделі освіти відкриває нові можливості для гуманітарного типу навчання, стимулює варіативність та особисту орієнтацію студентів.

Важливим аспектом є вплив економічної кризи на якість та можливості закладів вищої освіти. У цьому контексті, важливо знаходити внутрішні резерви для насичення освітнього процесу навчально-методичним забезпеченням, яке визнається результатом професійної творчості викладачів та ключовим засобом професійного розвитку студентів.

Навчально-методичне забезпечення створює умови для активізації самостійної творчої активності студентів, викликає їхню потребу в самопізнанні та самонавчанні. В контексті загальних змін у системі освіти, самостійна пізнавальна діяльність студентів стає ключовою для їхнього особистісного і професійного становлення.

Розроблене практичне заняття на тему "Формування системи управління витратами" є важливим інструментом для формування компетенцій студентів у сфері управління бізнес-процесами та фінансами підприємства. За допомогою цього заняття студенти отримають можливість практичного застосування теоретичних знань та вивчення ключових принципів ефективного управління витратами. Передбачається, що студенти здобудуть навички аналізу, планування та контролю витрат, а також зможуть застосовувати сучасні інструменти управління витратами на різних етапах ділового циклу підприємства. Заняття спрямоване на формування у студентів усвідомлення важливості ефективного управління витратами для забезпечення стабільності та конкурентоспроможності бізнесу в умовах сучасного ринкового середовища.

Завдання заняття розроблені з урахуванням актуальних тенденцій у сфері управління витратами та враховують необхідність впровадження системи ефективного контролю за витратами на будь-якому підприємстві. Студенти отримають можливість вдосконалити свої аналітичні та практичні навички, що відіграють ключову роль у їхній майбутній професійній діяльності.

Отже, розроблене практичне заняття відповідає сучасним вимогам бізнес-освіти та сприяє підготовці студентів до успішного фахового розвитку у галузі управління витратами.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Облік та аудит процесу реалізації є ключовими елементами фінансового управління підприємством та забезпечують ефективний контроль за обігом продукції чи послуг на ринку. Ці процеси стають визначальними у забезпеченні фінансової стійкості та конкурентоспроможності підприємства.

Облік реалізації включає в себе систематичний облік обсягів продажів, цін, витрат та інших аспектів, пов'язаних із здійсненням бізнесу. Ці дані є важливими для формування стратегій, планування виробництва та визначення прибутковості. Дієвий облік реалізації дозволяє підприємству адаптуватися до змін на ринку, швидко реагувати на попит споживачів та оптимізувати виробничі процеси.

Аудит процесу реалізації, у свою чергу, є невід'ємною частиною внутрішнього контролю підприємства. Його метою є перевірка достовірності, повноти та законність фінансової інформації, пов'язаної з реалізацією. Аудит допомагає у виявленні можливих ризиків, удосконаленні систем управління витратами та у забезпеченні дотримання стандартів фінансової звітності.

Облік та аудит реалізації не лише виконують функцію фінансового контролю, але і надають важливу інформацію для стратегічного управління та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. В сучасних умовах, коли ринкова конкуренція стає все більшою, ефективний облік та аудит реалізації визначають успіх підприємства на ринку та його стійкість до зовнішніх впливів.

Впровадження автоматизованої обробки інформації з обліку реалізації продукції дозволить підвищити продуктивність праці облікових працівників, оперативність та достовірність облікових даних, своєчасність відстеження відвантаження продукції та взаєморозрахунків з покупцями.

Не менш важливим аспектом в реформуванні обліку реалізації готової продукції є формування єдиної законодавчо-нормативної бази, адаптованої до міжнародних вимог та норм, удосконалення методології складання звітності та

запровадження інформаційних технологій. Гармонізація та стандартизація організації бухгалтерського обліку реалізації готової продукції відкриє на перспективну тверду основу міжнародного співробітництва та спрощення системи обліку в цілому.

У сучасних умовах особливу увагу потрібно приділити можливості автоматизації розрахункових операцій між контрагентами та реалізації продукції через мережу Інтернет, що дозволить підвищити конкурентоспроможність підприємства, зменшити витрати, пов'язані з рекламою й реалізацією продукції, пришвидшити процедури укладання договорів, оформлення експортно-імпортних операцій, розширити коло потенційних споживачів, і, зрештою, збільшити ринок збуту й обсяг продажів.

Загалом, для покращення системи аудиту розрахунків з покупцями та замовниками доцільно:

1. Здійснювати контроль за часткою дебіторської заборгованості в загальній величині оборотних активів, а також за співвідношенням дебіторської та кредиторської заборгованості з метою підтримки фінансової стабільності та платоспроможності підприємства.

2. Здійснювати постійний контроль за дебіторською заборгованістю з розподілом її за строками непогашення для своєчасного реагування та вжиття заходів щодо її погашення.

3. Систематично проводити інвентаризацію розрахунків з покупцями та замовниками для підтвердження реальності сум заборгованостей.

З метою підвищення ефективності аудиту розрахунків з покупцями та замовниками на підприємстві необхідно проводити тест контролю розрахунків з покупцями та замовниками. Крім того, рекомендуємо на підприємстві впровадити контроль розрахунків з покупцями та замовниками за розробленою програмою. За даними обліку з покупцями і замовниками аудитору необхідно скласти аналітичну таблицю, за якою аналізується стан дебіторської заборгованості за строками виникнення. Тож рекомендуємо на підприємстві використовувати такий розроблений робочий документ.

Для вдосконалення аудиту розрахунків з покупцями та замовниками пропонуємо ввести документ – Відомість контролю відвантаження продукції, товарів, надання послуг покупцям та замовникам, яка буде оновлятися кожний день та містити інформацію про клієнтів, яким заборонено відвантажувати товар. Рекомендуємо Робочий документ для перевірки заборгованості покупців та замовників відповідно до надісланих запитів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Алєксєєнко Т. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації на переробних підприємствах АПК. *Економічний аналіз*. 2012. Т. 11(4). С. 219-222

2. Барановська Т. В., Ковальчук В. В. Обліково-контрольне забезпечення управління розрахунками з покупцями. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2018. Вип. 3. С. 3-12

3. Беспала О. А., Яценко М. С., Ференець Я. В. Система контролю та менеджменту якості продукції, як сучасний метод управлінського контролю на підприємстві. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 6(2). С. 44-46

4. Бєлозерцев В. С., Гарькавий М. Г. Облік та аналіз реалізації товарів на підприємстві електронної комерції. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 23. С. 40-43

5. Болдирєва А. С., Корчагіна Г. А. Облік реалізації продукції: практичний аспект у країнах світу. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2016. Вип. 17. С. 62-64

6. Бондар В. П. Договірне оформлення аудиту: проблеми та їх вирішення. *Економіка промисловост*і. 2010. № 4. С. 91-96

7. Бондаренко О. М., Ізмайлова М. М. Методичні підходи до аудиту розрахунків з покупцями та замовниками, як об’єкту оборотних активів підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 11. С. 39-41

8. Васильчук С. С. Практичні шляхи вдосконалення податкового контролю за справлянням ПДВ в Україні. *Dictum factum*. 2018. № 1. С. 52-59

9. Васільєва Л. М., Неїсало В. В. Теоретичні та облікові аспекти реалізації продукції. *Молодий вчений*. 2016. № 12.1. С. 662-664

10. Візіренко С. В., Агаркова О. В. Організація обліку процесу реалізації готової продукції. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 24. С. 36-42

11. Войнаренко М. П., Цимбалюк Г. С. Науково-методичні підходи до контролю та управління якістю продукції. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2016. № 6. С. 97-99

12. Волковицька О. М., Болтач С. Ю. // Механізм та інструменти контролю розрахунків з покупцями і замовниками в сучасних умовах господарювання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 1. С. 34-37

13. Гамова О. В., Козачок І. А., Бортник Г. О. Розробка програми аудиту доходів від реалізації готової продукції на підприємстві. *Агросвіт*. 2019. № 4. С. 24-31

14. Гирка О. І., Бодак М. П., Ковальчук Х. І. Сучасні проблеми контролю і державного регулювання безпечності та якості харчової продукції. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Технічні науки*. 2020. Вип. 23. С. 175-179

15. Єрмолаєва М.П. Удосконалення економічного механізму функціонування аграрних підприємств в умовах невизначеності: зб. наук. праць за матеріалами. міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 травня 2004 р. К.: КНЕУ, 2004. – 595 с.

16. Жадан М. І., Кахадзе Г. М. Внутрішній аудит витрат на забезпечення якості продукції промислового підприємства. *Сталий розвиток економіки.* 2015. № 1. С. 68-74

17. Замула І. В., Сироїд Н. П. Методика внутрішнього контролю операцій з гмо та витрат на екологічну якість продукції. *Економічний простір*. 2018. № 140. С. 168-181

18. Здирко Н.Г. Аналітична оцінка розвитку ринку аудиторських послуг в Україні. *Агросвіт*. 2017. №9. С. 69-74

19. Здирко Н.Г., Томчук О.В. Сучасний стан і тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. - №4 (20). С. 32-42

20. Кайдашов В. С. Актуальні питання державного контролю за дотриманням законодавства про безпечність та якість сільськогосподарської продукції. *Форум права*. 2011. № 1. С. 425-430

21. Кірейцев Г. Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні. *Вісник ЖДТУ*. 2003. № 2. С. 103-108.

22. Князь С. В., Залуцький В. П., Яворська Н. П Особливості обліку

реалізації товарів із наданням знижок. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2017. № 862. С. 125-130

23. Коваль Л.В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. №5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7048

24. Коваль Л.В. Рахунки бухгалтерського обліку: минуле та сьогодення. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №2. С.88-99

25. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 7. С. 93—105

26. Ковальчук А. С. Особливості обліку реалізації товарів у кредит та із розстрочкою платежу. *Управління розвитком*. 2013. № 23. С. 27-29

27. Ковальчук В. В. Загальні положення формування облікового забезпечення управління процесами реалізації договору концесії. *Бізнес Інформ*. 2018. № 12. С. 317-322

28. Кошкаров С. А., Кошкаров В. С. Маркетингові операції з реалізації готової продукції та формування доходів підприємства. методика і організація внутрішньогосподарського оперативного обліку. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2013. Вип. 1. С. 230-240

29. Лебедик Г. В. Особливості обліку готової продукції та її реалізація на підприємстві. *Економіка і регіон*. 2015. № 5. С. 131-135

30. Лень В. С. Клімчук О. В. Формування у бухгалтерського обліку податкової собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2013. № 1. С. 287-293

31. Лепетан І.М. Формування концепції стратегічного управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2017. № 10. С. 20-23

32. Лиса О., Андрушко Р. Актуальні аспекти контрольно-аудиторських процедур безпечності та якості продукції. *Вісник Львівського національного*

аграрного університету. Серія : Економіка АПК. 2014. № 21(1). С. 99-104

33. Лиса О., Прокопишин О Аудит якості продукції як складова екологічного аудиту. *Аграрна економіка*. 2013. Т. 6, № 3-4. С. 96-100

34. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник – 3-тє вид., перероб і допов. К. : ЦНЛ, 2009. – 670 с.

35. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Петрова О. С. Удосконалення методичних підходів аудиту доходів від реалізації продукції для ефективного управління підприємством. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 4. С. 54-61

36. Метелиця В. Запровадження стандартів обліку земель сільськогосподарського призначення як інституту бухгалтерської професії. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 3. С. 27-33

37. Монаршенко І. М. Облік реалізації товарів у кредит та з розстрочкою платежу. *Управління розвитком*. 2014. № 2. С. 82-85

38. Морозова Л. В. Економічний зміст контролінгу управління якістю продукції. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 62. С. 329-334

39. Мулик Т.О. Томчук О.Ф., Федоришина Л.І. Аналітичне забезпечення заборгованості підприємства в умовах антикризового управління. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. № 1. 2019. С.146-160

40. Панченко О. Д. Big Data як основа інформаційного забезпечення реалізації аналітичної функції управлінського обліку в рослинництві. *Бізнес-навігатор*. 2020. Вип. 2. С. 115-119

41. Петренко Н. І. Методичні підходи контролю операцій з ПДВ. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2015. № 5(1). С. 221-224

42. Петришин Л., Лиса О., Андрушко Р., Жидовська Н. Облік і аудит витрат на якість продукції. *Аграрна економіка*. 2016. Т. 9, № 3-4. С. 108-113

43. Петришина Н. С., Перун Р. В. Проблеми обліку готової продукції та її реалізації. *Наука й економіка*. 2014. Вип. 1. С. 49-52

44. Погріщук Б. В., Пилявець В. М. Організаційні та методичні аспекти внутрішнього контролю процесу виробництва продукції рослинництва.

Економічні горизонти. 2017. № 2. С. 66-74

45. Подмешальська Ю. В., Косяк А. В. Удосконалення методики аудиту собівартості реалізованої продукції. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 5. С. 51-57

46. Скрильник І. І. Будяков М. Ю. Інноваційні методи моделювання системи контролю якості продукції. *Економіка і регіон*. 2012. № 1. С. 152-157

47. Скрипник М. І. Якименко А. І. Особливості проведення фінансового аудиту операцій з нарахування та сплати ПДВ. *Молодий вчений*. 2019. № 2(1). С. 290-294

48. Слободян Н. Г., Хилидизюк А. М. Удосконалення обліку реалізації готової продукції та розрахунків з покупцями у молокопереробній галузі на прикладі ПАТ "Яготинський маслозавод". *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2014. Т. 19, Вип. 1(2). С. 188-191

49. Соломка Р. Е. Контроль за станом запасів продукції на складі. *Управління розвитком*. 2014. № 1. С. 145-147

50. Стахов О. І. Організація обліку реалізації товарів на підприємствах роздрібної торгівлі. *Молодий вчений*. 2018. № 4(1). С. 153-160

51. Сук Л., Сук П. Облік реалізації біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 10. С. 6-13

52. Сук Л.К., Сук П.Л.. Фінансовий облік: навч. посіб. К. : Знання, 2012. – 647 с.

53. Ткачик Ф., Хома Х Податковий контроль у сфері виявлення ризиків з ПДВ. *Світ фінансів*. 2016. Вип. 2. С. 113-122

54. Томчук О.Ф. Аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємством. *Modern Transformation of Economics and Management in the Era of Globalization*, 2016, 29 January .344 с. (С. 246-249).

55. Томчук О.Ф. Аналітичні можливості балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства. *Причорноморські економічні студії* . 2018 . Випуск 28, Частина 2. С. 152-159

56. Тростянська К. М., Ротченкова І. Г. Облік реалізації товарів на підприємствах роздрібної торгівлі: практичні аспекти та вдосконалення. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки*. 2018.

№ 1. С. 7-14

57. Хорунжак Н. М., Лукановська І. Р Проблематика й особливості законодавчого регулювання діяльності бюджетних установ, а також їх вплив на формування й реалізацію завдань бухгалтерського обліку. *Проблеми економіки*. 2016. № 3. С. 287-292

58. Чернишенко Я. Г., Степаненко О. І Проблеми обліку та документування операцій з реалізації необоротних активів, шляхи їх вирішення. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2016. Т. 21, Вип. 6. С. 189-195

59. Чернін О. Я. Особливості бухгалтерського обліку операцій з реалізації товарів транзитом. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка*. 2014. Вип. 2. С. 197-200

60. Яковлєв В. Ф., Лисенко О. В. Акустичні системи контролю якості сільськогосподарської продукції. *Праці Таврійського державного агротехнологічного університету. Технічні науки*. 2015. Вип. 15, т. 2. С. 361-369